

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Analýza daňových systémů České republiky a Spojených států amerických
Analysis of Tax Systems in the Czech Republic and the United States of America

Student: Bc. Markéta Horáková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jiřina Krajčová

Ostrava 2014

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Markéta Horáková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Analýza daňových systémů České republiky a Spojených států amerických**
Analysis of Tax Systems in the Czech Republic and the United States of America

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Daňový systém České republiky
 3. Daňový systém Spojených států amerických
 4. Analýza daňových systémů
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2012*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. vyd. Praha: 1. VOX, 2012. 372 s. ISBN 978-80-87480-05-2.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

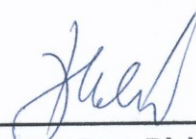
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jiřina Krajčová**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014



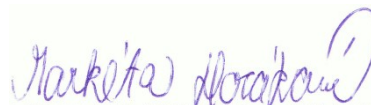
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.“

V Ostravě dne 25. dubna 2014



Markéta Horáková

Obsah

1. Úvod.....	5
2. Daňový systém České republiky	7
2.1 Daňové změny pro rok 2014	8
2.2 Daň z příjmů.....	10
2.2.1 Daň z příjmů fyzických osob	12
2.3 Daň z přidané hodnoty	17
2.4 Spotřební daně.....	21
2.5 Energetické daně	23
Shrnutí kapitoly	25
3. Daňový systém Spojených států amerických	27
3.1 Daně z příjmů	29
3.1.1 Daň z příjmů fyzických osob (Personal Income Tax).....	30
3.2 Nepřímé daně	34
3.2.1 Daň z prodeje (Sale Tax).....	34
3.2.2 Spotřební daně.....	36
Shrnutí kapitoly	39
4. Analýza daňových systémů.....	40
4.1 Daňová kvóta.....	41
4.2 Daňový mix	44
4.3 Den daňové svobody	46
4.4 Celková náročnost daňového systému	47
4.5 Analýza daně z příjmů fyzických osob	49
4.6 Analýza DPH a daně z prodeje.....	52
4.7 Analýza vybrané spotřební daně	55
4.8 Aplikace Fullerovy metody	56

4.9 Koncepce daňového systému České republiky	60
5. Závěr.....	65
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	66
SEZNAM ZKRATEK.....	72
PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE	
SEZNAM PŘÍLOH	
PŘÍLOHY	

Úvod

Daňové zákony se neustále mění, odráží stav naší společnosti. Aby byly daně a s nimi celý daňový systém dostatečně efektivní, musí neustále reflektovat nejen na ekonomický vývoj, ale také na vývoj společenský. Během ekonomické krize, ale i nyní při jejím doznívání, mnoho států bylo a je stále nuceno měnit své daňové systémy. Při těchto změnách je prospěšné inspirovat se mechanismy, které mají některé jiné státy ve svém daňovém systému zabudované a případně se vyvarovat těm změnám, které při zavedení do daňových systémů jiných států prostě nefungovaly. Proto byly pro analýzu vybrány Spojené státy americké, které jsou podle řady mezinárodních hodnocení považovány za jednu z nejvyspělejších zemí světa. Pro Českou republiku by mohlo být příznivé inspirovat se některými nejen daňovými trendy, které jsou uplatňovány v USA, ale také se poučit z mnohých chybných rozhodnutí, které představitelé USA za dobu své existence učinili. Všeobecně převládá názor, že české daně jsou složité a je nutné je celkově novelizovat a především zjednodušit. Mnozí kritici českých daní by si měli zkusit projít americký daňový zákon IRC, možná by pak uznali, že české daně jsou jednodušší. Podle průzkumu organizace Tax Foundation čítá americký daňový zákon téměř 70 000 stran. Například za plnění daňových povinností se každý rok v USA utratí téměř 500 miliard dolarů. Až 60 % daňových poplatníků, včetně mnoha pracovníků amerického federálního daňového úřadu (IRS), si na vyplnění sjednává profesionála. To však neznamená, že zákonodárci v České republice mohou být se svým výsledkem plně spokojeni. USA mohou nabídnout i spoustu dobrých daňových nápadů, které jsou zahrnuty v návrhu optimálního modelu zdanění v této diplomové práci.

Ústředním tématem této diplomové práce je analýza daňových systémů České republiky a Spojených států amerických. Obsahová náplň této diplomové práce je rozčleněna do tří kapitol. První kapitola je zaměřena na charakteristiku daňového systému České republiky se zaměřením na daňové změny pro rok 2014. Detailně jsou rozebrány daně z příjmů, daň z přidané hodnoty a spotřební daně. Základní teoretické aspekty, které mají vhodně doplňovat tuto kapitolu, jsou v příloze číslo 1. Majetkové daně a správa daní v České republice jsou uvedeny v přílohách číslo 7 a 8.

Druhá kapitola je již věnována charakteristice daňového systému Spojených států amerických. Stejně jako v případě České republiky je uvedena aktuální stručná charakteristika tohoto státu. Dále jsou v kapitole uvedeny jednotlivé daně, které jsou aplikovány na území

USA. Vyzdvihovány jsou především odlišnosti od české úpravy. Majetkové daně, lékařská daň, daň z příjmů právnických osob a daň z kapitálových zisků jsou uvedeny v přílohách.

Třetí kapitola se zabývá samotnou analýzou daňových systémů České republiky a Spojených států amerických. Analýza je provedena pomocí komparace daňové kvóty, daňového mixu, ukazatele dne daňové svobody a celkové náročnosti daňových systémů. Dále také pomocí srovnání daňového zatížení, které vyvolávají daně z příjmů fyzických osob a daně spotřební. Je provedeno srovnání DPH s daní z prodeje. V závěru třetí kapitoly je provedena metoda vícekritériálního hodnocení variant a je sestaven koncept daňového systému České republiky. Model vychází z nedostatků, ale také samozřejmě předností daňového systému USA a je vhodně doplněn o další nápady. Tento model se snaží napomoci daňovému systému České republiky.

Cílem této diplomové práce je popsání a analýza daňových systémů České republiky a Spojených států amerických. Dále sestavení konceptu daňového systému České republiky s využitím nových poznatků z amerického daňového systému.

Metody, které jsou použity při zpracování této diplomové práce, jsou analýza, syntéza, aplikace a komparace. Jako zdroje k vypracování této diplomové práce jsou použity především zákony, literatura a internetové články týkající se daňových systémů České republiky a Spojených států amerických.

1. Daňový systém České republiky

Česká republika vznikla 1. ledna 1993 rozdělením Československa na Českou a Slovenskou republiku. Je to vnitrozemský stát, který leží ve střední Evropě a sousedí na západě se Spolkovou republikou Německo, na severu s Polskou republikou, na jihu s republikou Rakousko a na východě se zmiňovanou Slovenskou republikou. Česká republika je demokratický stát, který je reprezentován prezidentem, kterým je od roku 2013 Miloš Zeman. Zákonodárná moc je v České republice tvořena dvoukomorovým parlamentem. Ten se skládá z Poslanecké sněmovny a Senátu. Počet poslanců v Poslanecké sněmovně je 200 a počet senátorů v Senátu je 81. Česká republika je hodnocena Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) jako vyspělá země a je řazena mezi rozvinutější ekonomiky na světě. Podle statistik OECD vykazuje jednu z nejvíce stabilních a nejvíce prosperujících ekonomik z postkomunistických zemí. Základními pilíři ekonomiky jsou průmysl a služby, zemědělství a prvovýroba. Česká republika vstoupila do Evropské unie 1. května 2004. Následující tabulka uvádí základní informace o stavu České republiky.

Počet obyvatel	10,51 mil.	Rok zavedení DPH	1993
Rozloha	78,8 tis. km ²	Hrubý domácí produkt (v PPS na obyvatele)	152, 9256 mld. € (20 700 €)
Hlavní město	Praha	Inflace (nezaměstnanost)	3,5 % (6,9 %)
Měna	Koruna česká (1€ = 27,425 Kč) aktuální směnný kurz k 31. 12. 2013	Daňová kvóta	36,1 %

Tabulka 2: Základní ukazatele České republiky a hlavní daňové charakteristiky¹

Základní teoretické aspekty nezbytné pro porozumění zvolenému tématu jsou uvedeny v příloze číslo 1 této diplomové práce.

¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s; ISBN 978-80-7201-925-0.

2.1 Daňové změny pro rok 2014

Novodobá česká daňová soustava je již od počátku své existence charakteristická dvěma znaky. Prvním z nich jsou neustálé legislativní změny napříč celým daňovým spektrem, druhým je účinnost těchto změn zpravidla k 1. lednu. Tyto dva předpoklady se opět naplnily v lednu roku 2014, kdy nabyla účinnosti rozsáhlá novela daňových zákonů.² Daňové zákony byly novelizovány především proto, aby reflektovaly na Nový občanský zákoník a Zákon o obchodních korporacích. Oba dva tyto právní předpisy shodně nabýly účinnosti v lednu roku 2014.

Daňové změny pro rok 2014 lze rozčlenit do dvou skupin. První skupinu tvoří změny, které byly schváleny před rozpuštěním Poslanecké sněmovny a druhou skupinu daňových změn upravují zákonná opatření Senátu Parlamentu ČR. Je to první novela ustanovena touto formou. Celý proces schvalování daňových změn, které si vyžádala rekodifikace soukromého práva, byl komplikovaný a byl předmětem mnoha politicko-ekonomických diskuzí, které probíhaly napříč celou veřejností.

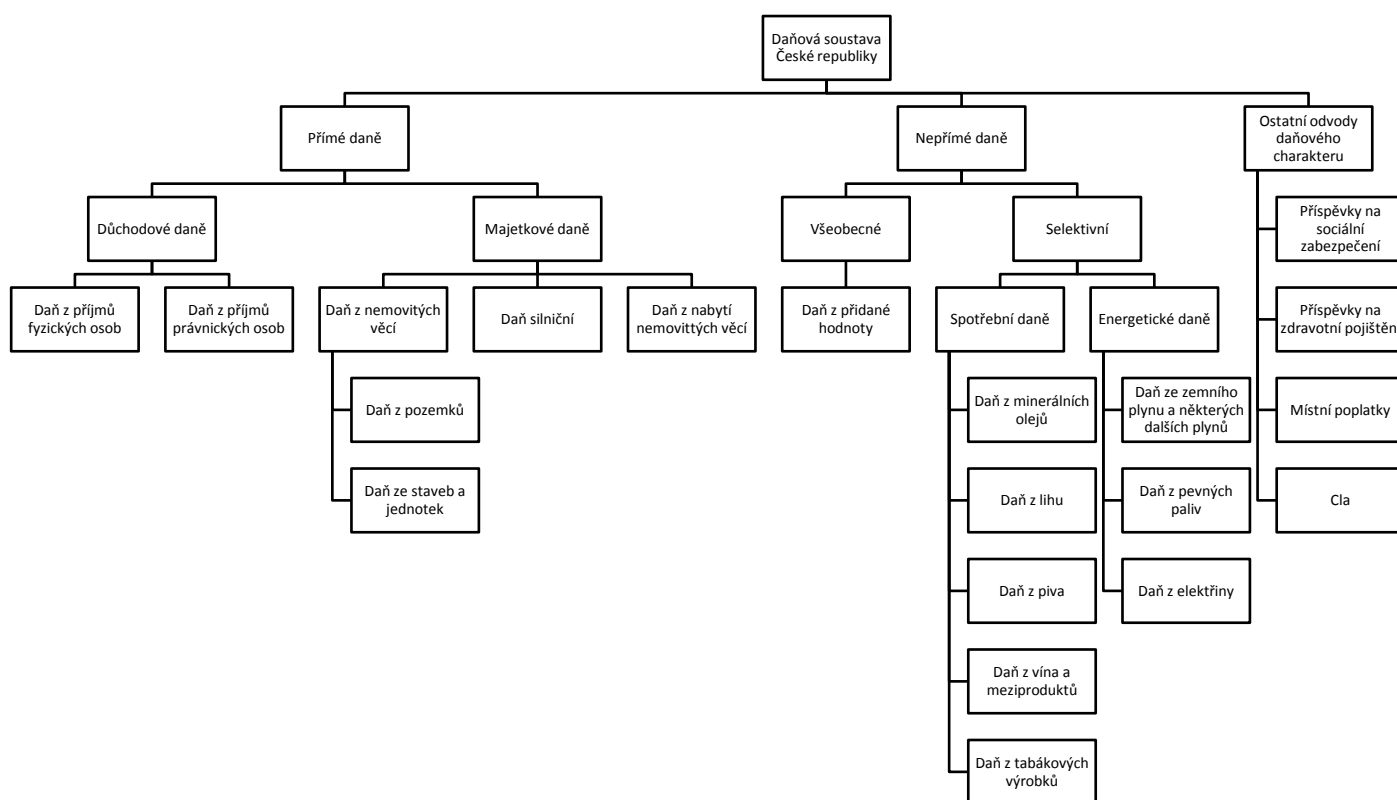
Situace byla komplikovaná díky zmatkům ve vrcholové politice České republiky. Dne 20. srpna 2013 navrhli poslanci prezidentovi Miloši Zemanovi rozpuštění dolní parlamentní komory, ten jejich návrh přijal a Poslaneckou sněmovnu rozpustil dne 28. srpna téhož roku. Jestliže je Poslanecká sněmovna rozpuštěna, Senát má právo přijímat zmíněná zákonná opatření ve věcech, které nesnesou odkladu a vyžadovaly by jinak přijetí zákona³. Zákonná opatření Senát nemůže přijímat ve věcech Ústavy, státního rozpočtu, státního závěrečného účtu, volebního zákona a mezinárodních smluv. Senát tedy přijal zákonná opatření týkající se daňových změn, ale existovalo reálné riziko, že tato zákonná opatření nebudou schválena na první schůzi nově sestavené Poslanecké sněmovny, a tedy pozbudou další platnosti. K první schůzi došlo měsíc po volbách do Poslanecké sněmovny, tedy 25. listopadu 2013, kde byla zákonná opatření schválena. Nicméně lze konstatovat, že nastalá situace byla velice nepřehledná a vzbuzovala nelibost a to jak u odborné veřejnosti, tak především u podnikatelské veřejnosti, neboť téměř měsíc před plánovaným nabytím účinnosti daňových změn nebyla jejich existence vůbec zaručena.

² DĚRGEL, Martin. Daňové změny po 1. lednu 2013

³ POSLANEKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY: Rozpuštění Poslanecké sněmovny. [online]. 2013 [cit. 2014-04-15]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/cms.sqw?z=5827>

Novelizace daňových předpisů přinesla i změnu v samotné struktuře daňové soustavy. Daňovou soustavu České republiky tvoří daně přímé, nepřímé, majetkové a doplňují ji ostatní platby daňového charakteru. Mezi přímé daně patří daň z příjmů fyzických a právnických osob. Nepřímé daně jsou tvořeny daní z přidané hodnoty, spotřebními daněmi a také energetickými daněmi. Majetkové daně jsou zastoupeny nově daní z nemovitých věcí, daní z nabytí nemovitých věcí a daní silniční. Od roku 2014 dochází k faktickému zrušení daně dědické a k převedení předmětu daně darovací pod daně z příjmů⁴. Do konce roku 2013 podléhaly úplatné převody nemovitostí dani z převodu nemovitostí, ale počínaje 1. lednem 2014 je tato daň nahrazena daní z převodu nemovitých věcí⁵. Za součást daňové soustavy České republiky lze také považovat odvody daňového charakteru, jako jsou příspěvky na sociální zabezpečení, příspěvky na zdravotní pojištění, cla či místní poplatky.

Pro přehlednost je daňová soustava České republiky vyjádřena schematicky



Obrázek 2.1: Daňová soustava České republiky (doplněná o ostatní odvody daňového charakteru)⁶

Za jednu z největších změn pro rok 2014 by se dala považovat změna v terminologii všech daňových zákonů, které přineslo zákonné opatření č. 344/2013 Sb. o změně daňových

⁴ DĚRGEL, Martin. Změny zákona o daních z příjmů od roku 2014

⁵ BĚHOUNEK, Pavel. Daň z nabytých nemovitých věcí.

⁶ Vlastní zpracování

zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. Změny v používané terminologii by se daly rozdělit do dvou skupin. První skupinu tvoří terminologie, kterou daňové zákony přebírají od soukromého práva, zejména Nového občanského zákoníku a Zákona o obchodních korporacích a druhou skupinu tvoří vlastní definice pojmů, které si daňové zákony vytvářejí. Tuto terminologii je možné najít například v nových ustanoveních § 21b až § 21e Zákona o daních z příjmů. Nová vybraná daňová terminologie je uvedena v příloze číslo 2 této diplomové práce.

Rozsáhlá novela přinesla změny zákona o daních z příjmů, zákona o dani z nemovitostí, zákona o dani z přidané hodnoty, zákona o dani silniční, daňového řádu, zákona o účetnictví a předpisů o veřejných pojistných. Konkrétní změny charakteristické pro jednotlivé daně, které novela přinesla a popis daní, které tvoří stávající daňovou soustavu České republiky, popisují následující kapitoly. Problematika majetkových daní je uvedena v příloze číslo 7 a problematika věnující se správě daní v České republice je uvedena v příloze číslo 8.

2.2 Daň z příjmů

Daň z příjmů je v České republice upravována zákonem číslo 586/1992 Sb. Tento zákon nabyl účinnosti 1. ledna 1993 a za dobu své existence se potýká již se 136. novelou⁷. Zákonu o dani z příjmů je často vytýkána jeho nepřehlednost. Bohužel novela, kterou přinesl rok 2014, tento stav nikterak radikálně nezměnila. Za nejvýznamnější faktor určující přílišnou složitost, nepřehlednost a náročnost lze považovat to, že za dobu své účinnosti, byl tento zákon více než stokrát novelizován. Navíc například poslední novela zákona o dani z příjmů čítala 843 změnových bodů, což je při zhruba 100 paragrafech dotčeného daňového zákona asi světovým rekordem⁸. Další novelizace by zjednodušení příliš nepomohly, naopak mohly by spíše prohlubovat nepřehlednost a složitost. Je patrné, že by česká daňová soustava přivítala rekodifikaci zákona o dani z příjmů.⁹

Daně z příjmů se tradičně řadí k nejvýnosnějším daním a jsou významným příjmem státního rozpočtu. Daň z příjmů se v České republice dělí na daň z příjmů fyzických osob (osobní důchodová daň) a daň z příjmů právnických osob (korporátní daň). Takto je tato daň rozdělena kvůli značné odlišnosti zejména v samotné konstrukci daně, ale také v daňové sazbě.

⁷ DĚRGEL, Martin. Změny zákona o daních z příjmů od roku 2014

⁸ DĚRGEL, Martin. Změny zákona o daních z příjmů od roku 2014

⁹ MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony 2014 str. 7

Novela, která se týkala daně z příjmů, zasáhla obě dílčí zdanění, tedy jak daň z příjmů fyzických osob, tak daň z příjmů právnických osob. Kromě nové terminologie přebrané z Nového občanského zákoníku a Zákona o obchodních korporacích jsou ve třetí části, tedy ve společném ustanovení Zákona o daních z příjmů nová pojmová ustanovení a to konkrétně pod § 21b až § 21e. Tyto paragrafy pojednávají o věcech, majetkových právech, finančním leasingu a osobách. Dále budou popsány pouze pojmy, které nebyly zmíněny ve výčtu vybrané terminologie, která platí pro všechny daňové zákony.

Zákon o daních z příjmů za věc považuje i živé zvíře, část lidského těla a ovladatelnou přírodní sílu, se kterou se obchoduje. Pojem obchodní závod se použije i v případech, kdy jde pouze o část obchodního závodu a pojem cenné papíry je používán i pro zaknihované cenné papíry. Dále se ustanovení o věcech věnuje pojmům jednotka a nemovitě věci, které se použijí i na jednotku včetně společných částí domu, včetně případného pozemku. Důvodem tohoto ustanovení je především existence jednotky podle Nového občanského zákoníku a jednotky podle Zákona o vlastnictví bytů. Pojem záloha se použije i na závdavek.

Ustanovení o majetkových právech posuzuje vzájemné obdarování dárce a příjemce jako koupi nebo směnu, a to i při rozdílných hodnotách. Další pojmové ustanovení se věnuje osobám. Bankou se rozumí i zahraniční banka a manželem nebo manželkou se rozumí i partner podle zákona o registrovaném partnerství. Poslední pojem je společně hospodařící domácnost, což je společenství osob, které spolu trvale žijí a společně uhrazují náklady na své potřeby.

Velice výraznou změnou je inkorporace bezúplatných příjmů do daně z příjmů. V souvislosti s rekodifikací práva a s tím spojenými změnami se předmětem daně z příjmů fyzických i právnických osob stávají bezúplatné příjmy, tedy příjmy nabyté darováním, děděním a příjmy bez odpovídajícího protiplnění. Společnou vlastností obou daní z příjmů, je osvobození příjmů nabytých děděním a odkazem. Přičemž toto osvobození řeší §4a písm. a) ZDP, v případě zdanění fyzických osob a § 19b odst. 1 písm. a) ZDP, v případě právnických osob. Osvobození není vázáno ani na výši příjmu, ani na osobu zůstavitele.¹⁰ Následující kapitola popisuje daň z příjmů fyzických osob. Problematika daně z příjmů právnických osob je uvedena v příloze číslo 6.

¹⁰ PILAŘOVÁ, Ivana. Daň z příjmů od 1.1.2014

2.2.1 Daň z příjmů fyzických osob

Osobní důchodová daň je nezbytnou součástí každého moderního daňového systému. V České republice je tato daň zastoupena daní z příjmů fyzických osob. Konstrukce této daně je celkem složitá, a to především proto, že na tuto daň jsou kladeny nejvyšší požadavky. Má za úkol zohlednit sociální postavení poplatníků a tím umožnit redistribuci vytvořeného důchodu od osob s vyššími příjmy k osobám s nižšími příjmy. Svými konstrukčními prvky, kterými jsou například osvobození od daně, odpočty od základu daně, slevy na dani, má přispět k tomu, aby se poplatník choval v souladu se stanovenými prioritami společnosti. Nicméně s jistou nadsázkou lze tvrdit, že daň z příjmu fyzických osob je jednou z nejneoblíbenějších daní vůbec. Proto si trend posledních let žádá, aby základna zdanění byla jednodušší. Splnění tohoto cíle se očekává od nové koncepce zdanění příjmů spojené se zřízením jednoho inkasního místa, které je dále blíže vysvětleno v kapitole Správa daní v České republice.¹¹

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy ze závislé činnosti (§ 6 ZDP), příjmy ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP), příjmy z kapitálového majetku (§ 8 ZDP), příjmy z nájmu (§ 9 ZDP) a ostatní příjmy (§ 10 ZDP). Předmětem daně nejsou pouze příjmy peněžní, ale i příjmy nepeněžní a příjmy dosažené směnou.

Příjmy ze závislé činnosti jsou plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmů je povinen dbát příkazů plátce a funkčního požitku. Dále lze také považovat za příjmy ze závislé činnosti příjmy za práci člena družstva, společníka společnosti s ručením omezeným, komanditisty komanditní společnosti a odměny člena orgánů právnické osoby, orgánů právnické osoby a likvidátora.

Příjmem ze samostatné činnosti je příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjem ze živnostenského podnikání, příjem z jiného podnikání a podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku. Dále je příjmem ze samostatné činnosti příjem z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných práv autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem. Dále také příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku a příjem z výkonu nezávislého povolání.

¹¹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*, str. 144

Příjmy z kapitálového majetku jsou podíly na zisku z majetkového podílu na akciové společnosti, na společnosti s ručením omezeným a komanditní společnosti, podíly na zisku z členství v družstvu a také úroky a jiné výnosy z držby cenných papírů, příjmy z vyrovnání společníkovi, který není účastníkem. Příjmy dle § 8 jsou dále podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání, úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů na vkladních knížkách, úroky z peněžních prostředků na účtu, který není podle podmínek toho, kdo účet vede, určen k podnikání, výnos z jednorázového vkladu a z vkladu jemu na roveň postaveného, dávky penzijního připojištění se státním příspěvkem, dávky doplňkového penzijního spoření a z penzijního pojištění po snížení o zaplacené příspěvky a o státní příspěvky na penzijní připojištění a také plnění ze soukromého životního pojištění nebo jiný příjem z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy, po snížení o zaplacené pojistné. Dále do skupiny příjmů z kapitálového majetku patří úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů nebo zápůjček, úroky z prodlení, poplatek z prodlení, úroky z práva na dorovnání, úrokové a jiné výnosy z držby směnek (např. diskont z částky směnky, úrok ze směnečné sumy) a plnění ze zisku svěřenského fondu po zdanění.

Vymezení příjmů, které spadají pod § 9, tedy pod příjmy z nájmu není tak široké. Patří sem pouze příjmy z nájmu nemovitých věcí nebo bytů a příjmy z nájmu movitých věcí, kromě příležitostného nájmu. Za to vymezení ostatních příjmů dle § 10 je dostatečně obsáhlé, proto jsou uvedeny pouze některé příjmy, které do těchto příjmů spadají. Jsou to například příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného nájmu movitých věcí, včetně příjmů ze zemědělské výroby a lesního a vodního hospodářství, které nejsou provozovány podnikatelem, příjmy z převodu věci a příjmy plynoucí jako protiplnění menšinovým akcionářům při uplatnění práva hlavního akcionáře na výkup účastnických cenných papírů, výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách a výhry z reklamních soutěží a slosování, příjem z jednorázové náhrady práv s povahou opakovaného plnění na základě ujednání mezi poškozeným a pojistitelem, příjem obmyšleného ze svěřenského fondu a bezúplatný příjem.

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby. Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty. Nově se přímo do Zákona o daních z příjmů dostávají definice těchto pojmů (daňový rezident a daňový nerezident). Tyto pojmy se běžně používají, ale doposud je vymezovaly jen mezinárodní daňové smlouvy. Tyto nově zavedené pojmy příznivě zpřehledňují text zákona¹². Poplatník je daňový rezident České republiky, pokud má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje.

¹² DĚRGEL, Martin. Změny zákona o daních z příjmů od roku 2014

Jeho daňová povinnost se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Daňoví nerezidenti nesplňují uvedené podmínky, tedy bydliště nebo obvyklé zdržování na území České republiky, anebo jsou to poplatníci, jejichž nerezidentství stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Bydlištěm se rozumí místo, kde má poplatník stálý byt a to za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl se zde zdržovat. Za poplatníky obvykle se zdržujícími lze považovat ty, kteří se pobývají na území České republiky alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích. Do této doby se započítává každý den pobytu.

Na předmět daně z příjmů fyzických osob se vztahuje celá řada osvobození, které je uvedeno v § 4 ZDP. Jedná se například příjem z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor, a souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem. Dále ceny z veřejné soutěže, z reklamní soutěže nebo z reklamního slosování, pokud se nejedná o spotřebitelskou loterii, ceny ze sportovní soutěže s výjimkou ceny ze sportovní soutěže u poplatníků, u nichž je sportovní činnost podnikáním, a to v úhrnné hodnotě nepřevyšující 10 000 Kč. Posledním příkladem může být příjem v podobě stipendia ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, z rozpočtu kraje, z prostředků vysoké školy, veřejné výzkumné instituce nebo právnické osoby, která vykonává činnost střední školy nebo vyšší odborné školy. V souvislosti s inkorporací bezúplatných příjmů do zákona o daních z příjmů, dochází i k zúžení těchto příjmů pomocí osvobození uvedeného v § 4a ZDP. Jak už bylo výše uvedeno, je osvobozen příjem z nabytí dědictví nebo odkazu. Také bezúplatný příjem obmyšleného z majetku, který byl do svěřenského fondu vyčleněn pořízením pro případ smrti nebo který zvýšil majetek svěřenského fondu pořízením pro případ smrti.

Všechny příjmy jsou rozděleny do pěti dílčích základů daně, především kvůli jejich odlišné využitelnosti. Je nutné vycházet z faktu, že smyslem zdanění příjmů je postihnout pouze disponibilní důchod, takový důchod, který poplatníkovi zůstane k využití. Samozřejmě, že není možné stanovit obecná pravidla pro uplatňování výdajů pro všechny příjmy. Proto bylo u každého základního typu příjmů nutné stanovit odděleně pravidla, podle kterých se tento příjem očistí o výdaje, které jsou uznány jako nutné. U poplatníka, kterému plynou

souběžně dva nebo více druhů příjmů, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů.¹³

Z hlediska daňového výnosu je nejdůležitější dílčí základ daně příjmů ze závislé činnosti. U tohoto dílčího základu nejenže nelze uplatnit žádné výdaje, ale naopak se příjem zvyšuje o pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem, tedy o to, co příjmem není. Tento dílčí základ daně nelze snížit o záporný rozdíl vykázaný v dílčím základu daně z příjmů ze samostatné činnosti nebo příjmů z nájmu. Vančurová tvrdí, že tento dílčí základ daně v České republice tedy neodpovídá základnímu pravidlu, že zdaňován má být pouze disponibilní příjem.¹⁴

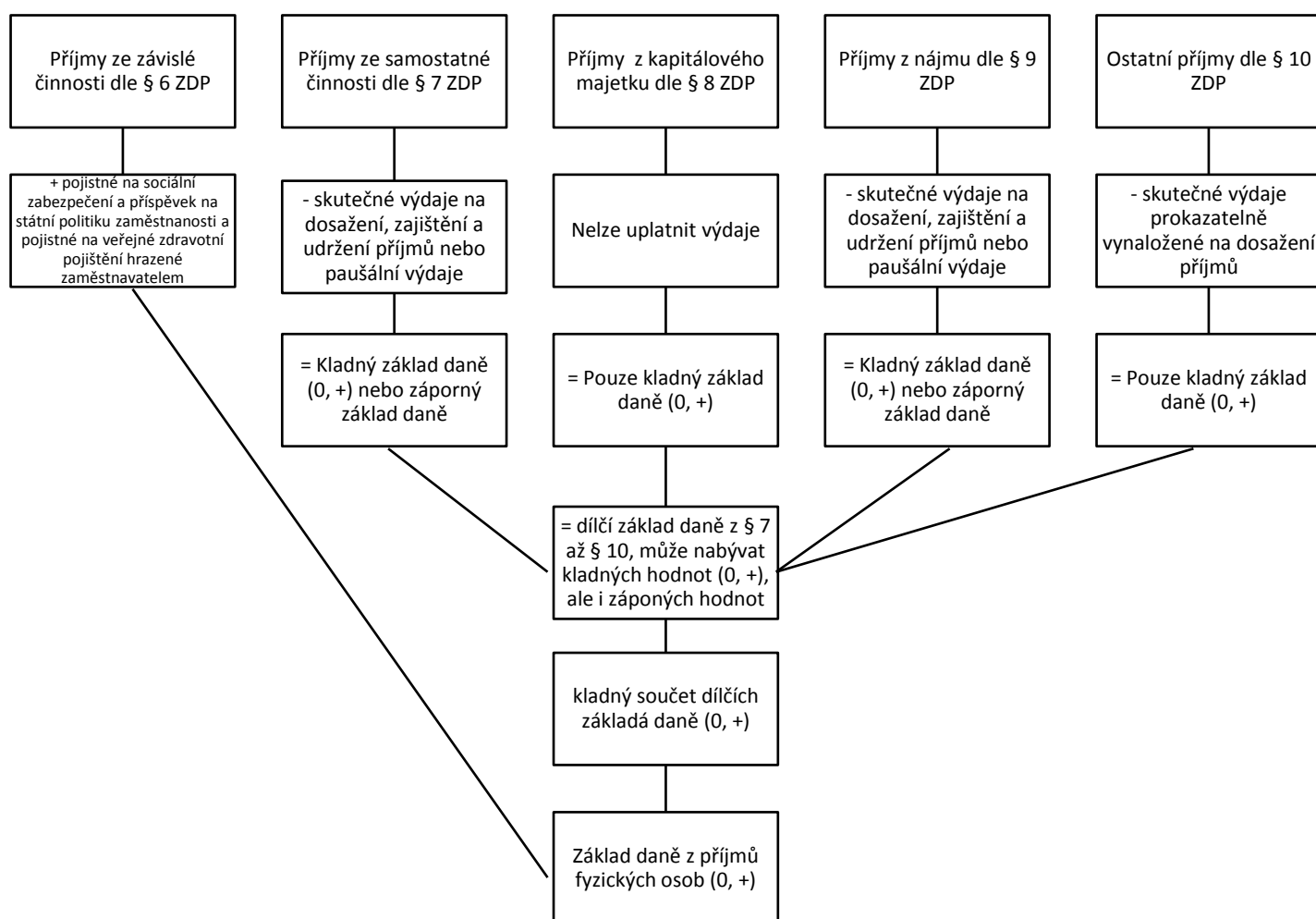
Dalšími dílčími základy daně z příjmů fyzických osob jsou základ daně ze samostatné činnosti a základ daně z nájmu. Tyto dílčí základy mají nejvelkorysejší pravidla pro uznávání výdajů. Lze uplatnit výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Výdaje lze uplatnit ve skutečné výši nebo paušální. U příjmů ze samostatné činnosti ve výši 80 %, 60 %, 40 % a 30 % z těchto příjmů. U příjmů z nájmu ve výši 30 % z příjmů. Přípustná je i možnost, že tyto výdaje jsou v konečném výsledku vyšší než příjmy, tedy je dovoleno dosažení a uplatnění ztráty. Dalším je dílčí základ daně z kapitálového majetku, u něhož je uplatnění výdajů zakázané, ale příjmy se alespoň o nic nezvyšují. Nicméně tento dílčí základ daně nemůže nabývat záporných hodnot. Poslední je dílčí základ daně z ostatních příjmů, kde lze uplatnit pouze skutečné výdaje prokazatelně vynaložené a dosažení těchto příjmů. Tento základ daně také nemůže nabývat záporných hodnot. Při tvorbě základu daně z příjmů fyzických osob se sečtou všechny dílčí základy daně kromě dílčího základu daně ze závislé činnosti, přičemž musí platit, že základ daně z příjmů fyzických osob nemůže být nižší než dílčí základ daně ze závislé činnosti. Pokud při tvorbě základu daně poplatníkovi vyjde záporný výsledek, vykáže ho v daňovém přiznání a bude mu vyměřena daňová ztráta, kterou si poplatník ponechá k využití v následujících zdaňovacích obdobích.¹⁵

Postup výpočtu základu daně z příjmů fyzických osob je znázorněn v následujícím schématu.

¹³ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*, str. 155

¹⁴ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*, str. 156

¹⁵ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012* str. 157



Obrázek 2.2.1: Postup při stanovení základu daně z příjmů fyzických osob¹⁶

Základ daně z příjmů fyzických osob se dále upravuje o nezdanitelné části základu daně uvedené v § 15 ZDP a také o položky odčitatelné od základu daně uvedené v § 23 ZDP. Tyto položky jsou uvedené v příloze číslo 3 této diplomové práce.

Takto náročně upravený základ daně se následně zaokrouhlí na celé stokoruny dolů a je vynásobený sazbou daně, která je pro rok 2014 lineární, a to ve výši 15 %. Z toho výpočtu se určí velikost daně z příjmů fyzických osob, od které lze dále odečíst slevy na dani uvedené v § 35, § 35ba ZDP. Poplatníkům daně z příjmů fyzických osob se vypočtená daň snižuje o slevy a daňové zvýhodnění, viz příloha číslo 4 této diplomové práce. Dále se zohledňují zálohy, které jsou uvedeny v příloze číslo 5.

¹⁶ Vlastní zpracování

Poplatník má povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob do 1. dubna. V případě, že za něj podává přiznání daňový poradce, je tato lhůta prodloužena do 1. července. Daň z příjmů fyzických osob je splatná v termínu podání daňového přiznání.

Následující tabulka shrnuje úpravy základu daně a postup výpočtu výsledné daňové povinnosti.

základ daně vyčíslený ze všech dílčích základů daně (§ 6 až § 10 ZDP)
- nezdanitelné části základu daně (§ 15 ZDP)
- odpočitatelné položky (§ 34 ZDP)
= základ daně po nestandardních odpočtech
x sazba daně z příjmu fyzických osob (15 %, § 16 ZDP)
= částka daně před slevami
- slevy na dani (§ 35, § 35ba ZDP)
- daňové zvýhodnění (§ 35c ZDP)
= daň po slevách
- zaplacené zálohy na daň z příjmu fyzických osob (§ 38a ZDP)
= výsledný daňový přeplatek nebo daňový nedoplatek

Tabulka 2.2.1: Výpočet daně z příjmů fyzických osob

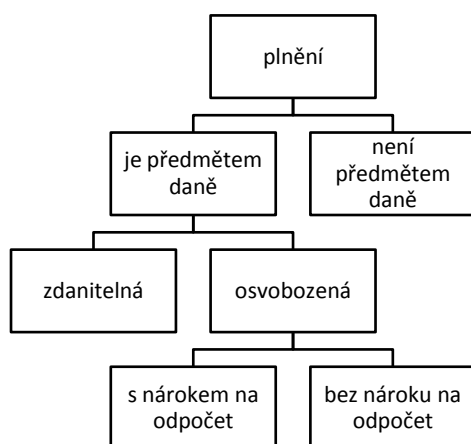
2.3 Daň z přidané hodnoty

Většina současných daňových systémů se neobejde bez široce koncipované daně ze spotřeby. Řada předních daňových teoretiků je toho názoru, že právě všeobecná daň ze spotřeby by měla dominovat v daňovém systému a její význam by se měl zvyšovat. Ve druhé polovině minulého století postupně roli všeobecné daně ze spotřeby začala plnit daň z přidané hodnoty, jež je povinnou daní ve státech Evropské unie. Je to daň, jejíž harmonizace postoupila velmi daleko, především co se týče předmětů daně a jejich rozdělení mezi členské státy a také co se týče sazeb daně. Základní myšlenka daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) je jednoduchá. Daň je vybírána na každém stupni zpracování, ale ne z celého obratu, ale pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni přidáno. Zdaňuje se tedy pouze přidaná hodnota. Přičemž značným technickým problémem je zachycení toho, co nově vzniklou hodnotu tvoří. Jednoznačné vymezení nově vzniklé hodnoty je na úrovni jednotlivého daňového subjektu obtížné a velmi nákladné, proto se daňová povinnost u DPH stanovuje nepřímou. Každý daňový subjekt je povinen zdanit svou veškerou produkci, což je zajištěno tak, že v ekonomice jde nakupovat pouze s daní. Daňovému subjektu je však

umožněno, aby daň, kterou odvede státu, mohl snížit o tu, kterou sám zaplatil v cenách nákupů pro svoji produkci.¹⁷

Daň z přidané hodnoty je v České republice upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který je účinný od 1. května 2004 a byl během své existence mnohokrát novelizován. K 1. lednu 2014 je zákon o DPH opět novelizován a to zákonem č. 502/2012 Sb., technická novela DPH 2013, dále zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a také zákonem č. 241/2013., o změně některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o investičních společnostech a investičních fondech a s přijetím přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího vypořádání některých derivátů. Oblast DPH je v rámci Evropské unie výrazně harmonizována, proto celá řada ustanovení nachází svůj předobraz v unijní legislativě, která je pro členské státy závazná. V současné době je základním předpisem pro oblast DPH směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, tzv. Recast.

Předmětem DPH je dodání zboží a poskytování služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, pořízení zboží z jiného členského státu a úplaty uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani. Předmětem DPH je také pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani a také dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Zdanitelné plnění je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně.



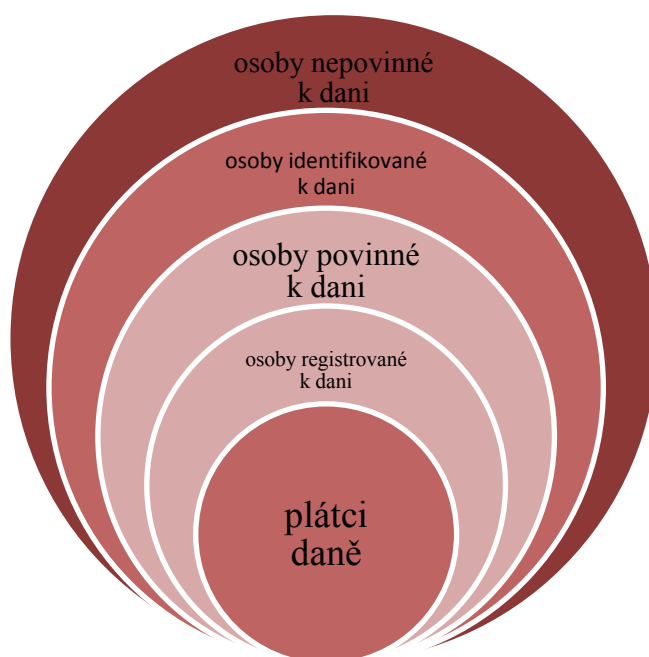
Obrázek 2.3.1: Druhy plnění z hlediska DPH¹⁸

¹⁷ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*, str. 265

¹⁸ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*, str. 269

Významnou oblast, kterou řeší zákon o DPH je stanovení místa plnění. Místo plnění je z hlediska aplikace DPH velmi důležité, protože především určuje, kde má být daň přiznána a zaplácena, popř. kde se uskutečňuje plnění osvobozené od daně. Místo plnění řeší § 7 až § 11 Zákona o DPH. Místo plnění závisí na více faktorech a jeho určení je v některých případech velmi specifické, například u služeb. Zákon o DPH jednoznačně stanovuje povinnost zdanit plnění, která se uskutečňují v tuzemsku.

Existuje mnoho osob, které existence daně z přidané hodnoty v různé míře zavazuje. DPH se týká všech osob. Tato daň se platí i při nákupu zboží a platbách za služby, a to nejen v České republice, ale i ve státech Evropské unie. Většina osob je jen pasivními účastníky procesu výběru DPH, tedy osobami nepovinnými k dani. Nejdůležitější skupinou osob jsou ti, kteří vykonávají ekonomickou činnost. Osobou povinnou k dani je každá osoba samostatně vykonávající ekonomickou činnost, ať ji už vykonává v České republice, v jiném členském státu Evropské unie nebo v další zemi. Ne každá osoba povinná k dani je povinná odvádět daň. U těch osob, které mají velmi malý obrat nebo dodávají do České republiky jen nepatrné plnění, by jejich zahrnutí do plátců bylo spojeno s nadměrnými administrativními náklady. Plátce daně je osoba povinná k dani, která je registrována k DPH v České republice.¹⁹



Obrázek 2.3.2: Osoby, kterých se týká daň z přidané hodnoty²⁰

Plátcem DPH se stává osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo výkon ekonomické činnosti v České republice, jejíž obrat za 12 posledních po sobě

¹⁹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*, str. 272

²⁰ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*, str. 271 - aktualizace

následujících kalendářních měsíců činí 1 000 000 Kč. Osoby povinné k dani, které tohoto registračního limitu nedosáhnou, jsou osvobozeny od uplatnění daně. Osoby, které překročí registrační limit, jsou povinny se registrovat do 15 dnů po skončení měsíce, ve kterém obrat překročily. Plátcí DPH jsou od prvního dne druhého měsíce, ve kterém překročila osoba povinná k dani stanovený obrat. Další podmínkou zdanění je také nákup zboží z jiného členského státu EU nad 326 000 Kč. Plátcem DPH se může stát i osoba, která nepřekročila registrační limit, a to z vlastní vůle. Musí ale uskutečňovat plnění, která se zahrnují do obratu. V České republice existuje také skupinová registrace. Skupinu mohou tvořit jen spojené osoby, musí mít sídlo nebo místo podnikání v České republice. Přihláška k registraci a oznámení o změně registračních údajů se podává pouze elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně, to neplatí pro osoby identifikované.

Není-li plátcе povinen uplatnit daň na výstupu, pak jde o osvobozené plnění. Od daně bez nároku na odpočet daně jsou osvobozena například tato plnění: základní poštovní služby a dodání poštovních známek, rozhlasové a televizní vysílání, finanční a pojišťovací činnosti, penzijní činnosti, dodání vybraných nemovitých věcí, nájem vybraných nemovitých věcí, výchova a vzdělávání, zdravotní služby a dodání zdravotního zboží, sociální pomoc, provozování loterií a jiných podobných her, atd. Do skupiny plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet patří například: dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz a dovoz zboží, přeprava osob, atd.

Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění. Základem daně je cena bez daně z přidané hodnoty.

Sazba daně pro rok 2014 je základní 21 % a snížená 15 %. U zboží se uplatňuje základní sazba DPH, pokud zákon nestanoví jinak. U zboží uvedeného v příloze č. 3, kde jsou uvedeny např. potraviny, nápoje, knihy, brožury, letáky a dále u tepla a chladu se uplatňuje snížená sazba daně. U služeb se uplatňuje základní sazba, pokud zákon nestanoví jinak. U služeb uvedených v příloze č. 2, kde jsou například opravy invalidních vozíků, sběr a přeprava komunálního odpadu, se uplatňuje snížená sazba daně.

Plátcí DPH musí uplatňovat DPH při prodeji svých služeb a zboží a vystavovat daňové doklady. Mezi další povinnosti plátce DPH patří samozřejmě podání daňového přiznání měsíčně nebo čtvrtletně. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Plátcе se však může rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím pro příslušný kalendářní rok je kalendářní čtvrtletí, pokud jeho obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 000 000 Kč,

není nespolehlivým plátcem, není skupinou a změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku. V souvislosti s novelou zákona o DPH jsou povinni všichni plátcí DPH podávat daňová přiznání, dodatečná daňová přiznání a hlášení včetně příloh elektronicky. Fyzická osoba není povinna takto postupovat, pokud její obrát za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepřesáhne 6 000 000 Kč. Plátce je povinen dodat daňové přiznání, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost. Vlastní daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Lhůta pro podání daňového přiznání je 25 dnů po skončení příslušného zdaňovacího období.

2.4 Spotřební daně

Spotřební daně patří historicky mezi nejstarší daně. Již od dob svého vzniku vždy představovaly významný zdroj příjmů pro státní pokladnu. Stát jimi cíleně zatěžuje prodej nebo spotřebu úzké skupiny výrobků. Důvodem jejich uplatnění je zejména přínos pro státní rozpočet. Jde přitom o velmi stabilní a relativně dobře odhadnutelný zdroj díky nízké cenové a důchodové pružnosti poptávky u většiny výrobků, které této dani podléhají. Dále lze uvést důvody zdravotní nebo ekologické, neboť jde často o výrobky, jejichž spotřeba negativně ovlivňuje zdravotní stav obyvatelstva nebo nepříznivě působí na životní prostředí. Spotřební daně v České republice upravuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. V rámci Evropské unie jsou spotřební daně harmonizovány podobně jako DPH. Směrnicemi EU je pevně stanoveno, co povinně musí být předmětem spotřebních daní, co lze osvobodit, a pro jednotlivé skupiny zboží jsou určeny minimální sazby daně. Prostřednictvím směrnic je harmonizován i vznik povinnosti daně přiznat a zaplatit, aby se zamezilo možným daňovým únikům.²¹

Spotřební daně zatěžují pět skupin výrobků, které jsou označeny jako vybrané výrobky. Jsou to minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty a tabákové výrobky, jakými jsou například cigarety, tabák, doutníky a cigarillos. Předmětem daně jsou vybrané výrobky na daňovém území Evropské unie vyrobené nebo dovezené. Největší podíl na výnosu spotřebních daní má daň z minerálních olejů (60 %) a její část, která činí 9,1 %, je zdrojem příjmů Státního fondu dopravní infrastruktury. Druhý největší výnos patří dani z tabákových výrobků. Česká republika se snaží zmenšovat prostor na daňové úniky těchto daní, proto jsou například barveny nebo značkovány některé minerální oleje nebo jsou používány tabákové

²¹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*, str. 251

nálepky u tabákových výrobků či jsou umisťovány plomby přímo do výrobních zařízení lihu a jsou na lahve s lihovinami umisťovány kontrolní pásy.²²

Plátcem spotřebních daní je fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, oprávněným odesílatelem nebo výrobcem, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu nebo v souvislosti se ztrátou nebo znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně. Dále také například fyzická nebo právnická osoba, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při dovozu, v případě použití vybraných výrobků osvobozených od daně pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje, v případě použití vybraných výrobků, u nichž byla vrácena daň, pro jiné účely, než na které se vrácení daně vztahuje.

Daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropské unie nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropské unie. Základem daně je množství vybraného výrobku. Tento základ daně se vynásobí příslušnou sazbou pro vybraný výrobek, výsledkem je daňová povinnost.

Vybraný výrobek	Základ daně
Minerální oleje	množství minerálních olejů vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15 °C nebo množství vyjádřené v tunách čisté hmotnosti
Líh	množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C zaokrouhlené na dvě desetinná místa
Pivo	množství piva vyjádřené v hektolitrech
Víno a meziprodukty	množství vína a meziproduktů vyjádřené v hektolitrech
Tabákové výrobky	pro procentní část daně u cigaret je cena pro konečného spotřebitele, pro pevnou část daně u cigaret je množství vyjádřené v kusech, u doutníků a cigarillos je množství vyjádřené v kusech a u tabáku ke kouření množství vyjádřené v kilogramech

Tabulka 2.4.1: Vymezení základu daně u spotřebních daní²³

²² VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*, str. 251

²³ vlastní zpracování

Vybrané výrobky	Sazba daně
motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového s obsahem olova do 0,013 g/l včetně	12 840 Kč/1000 l
líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2207	28 500 Kč/hl etanolu
pivo	32,00 Kč/hl za každé celé hmotnostní procento extraktů původní mladiny (základní sazba)
šumivá vína	2 340 Kč/hl
cigarety	27 % (procentní část) 1,19 Kč/kus (pevná část) Celkem nejméně však 2,25 Kč/kus

Tabulka 2.4.2: Některé vybrané výrobky a uplatňované sazby daně²⁴

Zdaňovacím obdobím pro vybrané výrobky, s výjimkou dovážených vybraných výrobků, je kalendářní měsíc. Plátcí, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání samostatně na každou daň, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla. Ve stejné lhůtě a stejným způsobem jsou plátcí oprávněni uplatnit nárok na vrácení daně. Při dovozu vybraných výrobků se za daňové přiznání považuje celní prohlášení, jímž je navrženo propuštění vybraných výrobků do příslušného celního režimu. Daň je splatná do 40. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Daň vybíraná při dovozu vybraných výrobků je splatná ve lhůtě 10 kalendářních dní ode dne, kdy bylo povinné osobě doručeno rozhodnutí o vyměření cla, daní a poplatků nebo ústně sdělena výše daně, popřípadě ve lhůtě stanovené celním úřadem, rozhodl-li o odkladu platby celního dluhu. Daň z lihu je splatná jednou částkou za měsíc, a to ve lhůtě 55 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

2.5 Energetické daně

Od roku 2008 jsou v České republice v souladu se směrnicemi Evropské unie zavedeny spotřební daně ekologického charakteru zatěžující energetické produkty a elektřinu. Energetické daně jsou v České republice upravovány zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Tyto daně jsou uvalovány jednorázově, při prodeji konečnému spotřebiteli. Mezi energetické daně patří daň ze zemního plynu a dalších plynů, daň z pevných

²⁴ vlastní zpracování

paliv a daň z elektřiny. Jedná se tedy o daň zatěžující především spotřebu energie, jejichž smyslem je snížení emisí CO₂ v souladu s mezinárodními úmluvami. Správu těchto daní vykonávají celní orgány. Základem daně všech tří energetických daní je množství daného média vyjádřené ve fyzikálních jednotkách.

Předmětem daně ze zemního plynu a některých dalších plynů jsou plyny určené k použití, nabízené k prodeji a používané pro pohon motorů, pro výrobu tepla, pro stacionární motory, v souvislosti s provozem a stroji používanými při stavbách, stavebně inženýrských pracích a veřejných pracích a pro vozidla určená k používání mimo veřejné cesty nebo pro vozidla, která nejsou schválená k používání převážně na veřejných silnicích.

Plátce této daně je dodavatel, který na daňovém území dodal plyn konečnému spotřebiteli, provozovatel distribuční soustavy, provozovatel přepravní soustavy a provozovatel podzemního zásobníku plynu, dále fyzická nebo právnická osoba, která použila plyn zdaněný nižší sazbou daně k účelu, kterému odpovídá vyšší sazba daně nebo která použila plyn osvobozený od daně k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje anebo, která spotřebovala nezdaněný plyn, s výjimkou plynu osvobozeného od daně. Dnem dodání konečnému spotřebiteli vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit, přičemž základem daně je množství plynu v MWh spalného tepla. Sazby daně jsou pevné na jednotku množství a diferencované podle způsobu použití plynu. Výše daně se vypočítá vynásobením základu daně sazbou daně.

Účel použití zemního plynu a dalších plynů	Sazba
Zemní plyn pro pohon motorů	34,20 Kč/MWh
Ostatní plyny určené pro pohon motorů	264,80 Kč/MWh
Plyn pro výrobu tepla	30,60 Kč/MWh

Tabulka 2.5: Některé sazby daně ze zemního plynu a dalších plynů²⁵

Od daně je osvobozený plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k výrobě elektřiny, jako pohonná hmota pro plavby po vodách na daňovém území, v metalurgických procesech, k mineralogickým postupům atd.

Předmětem daně z pevných paliv je černé uhlí, brikety, bulety a podobná pevná paliva vyrobená z černého uhlí, hnědé uhlí, hnědouhelné brikety, též aglomerované hnědé uhlí kromě gagátu (černého jantaru), koks a polokoks z černého uhlí, hnědé uhlí nebo rašeliny,

²⁵ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*, str. 262

těž aglomerovaný, retortové uhlí a ostatní uhlovodíky, pokud jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro výrobu tepla. Základem daně je množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla v původním vzorku. Sazba daně činí 8,50 Kč/GJ spalného tepla v původním vzorku, které se prokazuje výsledky měření akreditované laboratoře, které nesmí být starší než 1 rok. Pokud nelze spalné teplo v původním vzorku takto prokázat, stanoví se spalné teplo ve výši 33 GJ na tunu pevných paliv. Výše daně se vypočítá stejně jako u předchozí daně vynásobením základu daně sazbou daně.

Plátcem daně z pevných paliv je dodavatel, který na daňovém území dodal pevná paliva konečnému spotřebiteli a fyzická nebo právnická osoba, která použila pevná paliva osvobozená od daně k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje nebo, která spotřebovala nezdaněná pevná paliva, s výjimkou pevných paliv osvobozených od daně. Od daně z pevných paliv jsou osvobozena pevná paliva určená k použití, nabízená k prodeji nebo použita k výrobě elektřiny, v chemických redukčních procesech ve vysokých pecích, k výrobě koksu atd.

Předmětem daně z elektřiny je elektrická energie. Základem daně je množství elektřiny v MWh a sazba daně činí 28,30 Kč/MWh. Plátcem daně je dodavatel, který na daňovém území dodal elektřinu konečnému spotřebiteli, provozovatel distribuční soustavy a provozovatel přenosové soustavy, dále fyzická nebo právnická osoba, která použila elektřinu osvobozenou od daně k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje nebo, která spotřebovala nezdaněnou elektřinu, s výjimkou elektřiny osvobozené od daně.

U všech tří daní jsou shodně vymezeny: vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit, zdaňovací období, termíny splatnosti daně a podání daňového přiznání. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem dodání plynu, elektřiny nebo pevných paliv konečnému spotřebiteli. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc, termín pro podání daňového přiznání je shodný s termínem splatnosti daně a je stanoven na 25. den po skončení zdaňovacího období.²⁶

Shrnutí kapitoly

V lednu roku 2014 nabyla účinnosti rozsáhlá novela daňových zákonů. Daňové zákony byly novelizovány v souvislosti s rekodifikací Nového občanského zákoníku a Zákonu o obchodních korporacích. Oba tyto právní předpisy shodně nabyly účinnosti

²⁶ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*, str. 263

v lednu roku 2014. Rozsáhlá novelizace daňových předpisů přinesla i změnu v samotné struktuře daňové soustavy.

Daňový systém České republiky je tvořen soustavou přímých a nepřímých daní. Přímé daně jsou zastoupeny daněmi důchodovými, které tvoří daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob a daněmi majetkovými, pod které spadá daň z nemovitých věcí, daň silniční a daň z nabytí nemovitých věcí. Daň z nemovitých věcí se dále dělí na daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek.

Nepřímé daně jsou v České republice zastoupeny univerzální spotřební daní, kterou je daň z přidané hodnoty a dále také selektivními spotřebními daněmi, mezi které patří spotřební a energetické daně. Spotřebními daněmi jsou daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků. Mezi energetické daně patří daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Za ostatní odvody daňového charakteru, které doplňují daňový systém České republiky, lze považovat příspěvky na sociální zabezpečení, příspěvky na zdravotní pojištění, místní poplatky a cla.

Správou a výběrem daní jsou v České republice pověřeny územní finanční orgány, celní orgány, místní orgány a další správní orgány. Územní finanční orgány spravují většinu daní. Po nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky kompetence dosavadních územních finančních orgánů převzaly orgány Finanční správy. Finanční správa České republiky je soustavou správních orgánů pro výkon správy daní. Mezi orgány Finanční správy České republiky patří Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady.

2. Daňový systém Spojených států amerických

Spojené státy americké jsou federální republikou, která vznikla 4. července 1776, kdy byla vyhlášena nezávislost na Velké Británii. USA tvoří 50 států a District of Columbia (D. C.). USA mají ještě tzv. nezačleněná území a teritoria, jako přidružený stát Portoriko, izolované americké území Americké Panenské ostrovy, nezačleněné území Americká Samoa, dále společenství Severních Marian a Guam (volně přidružené státy). Tato území spadají pod jurisdikci USA, ale vztahují se na ně jen části Americké ústavy, o kterých to pro dané území ohlásí Kongres. Výše uvedená teritoria nepodléhají americké daňové legislativě a nevztahují se na ně ani smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jež jsou Spojenými státy uzavírány.²⁷ Ústava USA vymezuje tři základní moci, kterými jsou moc zákonodárná, výkonná a soudní. Nejvyšší zákonodárnou moc má Kongres, který je dvoukomorový a tvoří jej Senát (US Senate) a Sněmovna reprezentantů (US House of Representatives). Senát má 100 členů, za každý stát dva zástupce. Sněmovna reprezentantů má 435 členů, přičemž tento počet zástupců jednotlivých států závisí na počtu obyvatel daného státu. V čele výkonné moci stojí prezident, kterým je od roku 2009 Barack Obama. Nejvyšší složkou soudní moci je Nejvyšší soud. Hlavní politické strany v USA jsou Demokratická a Republikánská.²⁸

Spojené státy americké jsou největší ekonomikou světa s hrubým domácím produktem přes 15 bil. USD. USA jsou rovněž nejsilnější ekonomikou, co se týče kupní síly a zemí s nejvíce inovacemi a průmyslovými patenty. Z hlediska zahraničního obchodu byly USA v roce 2012 třetím největším vývozcem zboží na světě (1,48 bil. USD), a to hned po Číně a SRN a současně i největším dovozcem zboží na světě (2,263 bil. USD) následované SRN a Čínou. I když se odstup druhé Číny postupně snižuje, bude trvat ještě dlouho, podle odhadů minimálně do roku 2025, než Čína překoná v HDP USA. Základními pilíři ekonomiky jsou průmysl a služby, zemědělství a stavebnictví. USA jsou největším výrobcem, spotřebitelem a také největším exportérem zemědělských produktů na světě.²⁹

²⁷ NERUDOVA, Danuše. Daňový systém USA - 1. část

²⁸ MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ ČESKÉ REPUBLIKY: Vnitropolitická charakteristika USA

²⁹ MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ ČESKÉ REPUBLIKY: Ekonomická charakteristika země

Následující tabulka uvádí základní informace o stavu USA.

Počet obyvatel	313,9 mil.	Rok zavedení DPH	není zavedena
Rozloha	9 631 tis. km ²	Hrubý domácí produkt (v PPS na obyvatele)	11 389,6 mld. € 32 920,86 €
Hlavní město	Washington, D.C.	Inflace (nezaměstnanost)	1,8 % (7,8 %)
Měna	Americký dolar (1 \$ = 0,725 €, 1 \$ = 19,906 Kč)	Daňová kvóta	24,3 %

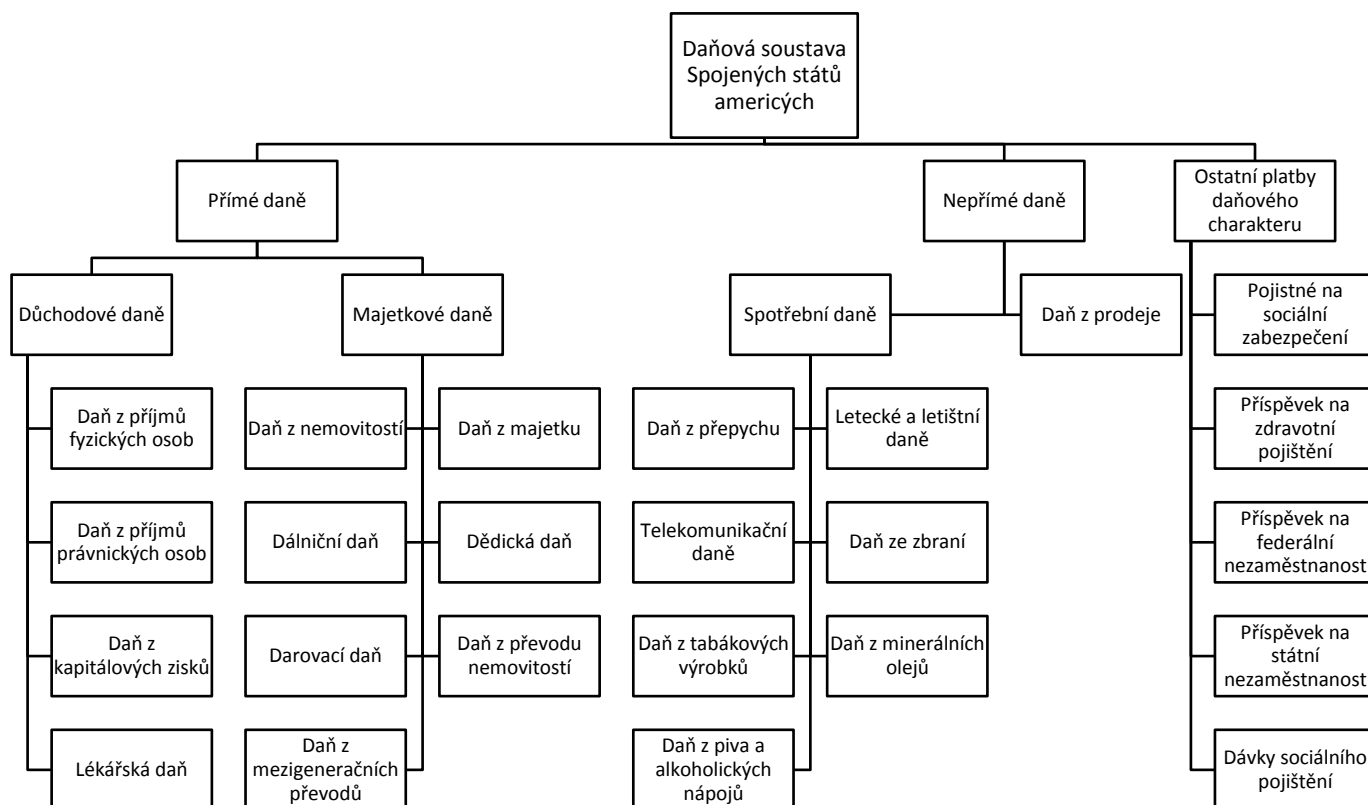
Tabulka 3: Základní ukazatele Spojených států amerických a hlavní daňové charakteristiky³⁰

Spojené státy americké jsou známé svou nízkou daňovou kvótou a vysoce výkonnou ekonomikou. Jsou třetí největší zemí světa, pokud jde o počet obyvatel i rozlohu. Daňové zatížení USA patří mezi jedno z nejnižších ze zemí OECD, ekonomika je založena na nízkých daních spojených s vysokou platební morálkou daňových poplatníků.³¹

Daně lze klasicky členit podle dopadu na poplatníka na daně přímé a na daně nepřímé. Mezi přímé daně patří daně z příjmů, které tvoří daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň z kapitálových zisků nebo daň lékařská, která je uvedena v příloze číslo 12 této diplomové práce. Do přímých daní se také řadí daně majetkové, které jsou v daňovém systému USA zastoupeny daněmi převodovými, darovací daní, dědickou daní, daní z převodu nemovitostí, daní z nemovitostí, daní z majetku a daní silniční. Majetkové daně USA jsou uvedeny v příloze číslo 13 této diplomové práce. Mezi nepřímé daně patří daň z prodeje a spotřební daně, které tvoří letecké a letištní daně, různé druhy telekomunikačních daní, dále daň z hříchu, daň z těžby, daň z přepychu, daň z tabákových výrobků, daň z minerálních olejů a daň z piva a alkoholických nápojů. Do daňového systému USA lze také začlenit ostatní platby daňového charakteru jako je pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na zdravotní pojištění, příspěvek na státní nezaměstnanost a dávky sociálního pojištění. Daň z přidané hodnoty není v USA zavedena, místo této daně je však součástí daňového systému USA výše zmíněná daň z prodeje.

³⁰ Vlastní zpracování

³¹ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*, str. 175



Obrázek 3: Daňová soustava Spojených států amerických (doplněná o ostatní odvody daňového charakteru)³²

Problematika daňového určení, správy daní v USA a atraktivitu daňového prostředí v USA jsou uvedeny v příloze číslo 9 této diplomové práce.

3.1 Daně z příjmů

Základním zdrojem federálního daňového práva USA v oblasti daní z příjmů je XVI. dodatek americké ústavy, který stanovuje, že právo uvalovat a vybírat daně z příjmů má Kongres, bez ohledu na zdroj, ze kterého plyne. Další zdroj představuje obdoba českého zákona o daních z příjmů, tedy Internal Revenue Code z roku 1986, ve znění pozdějších předpisů. Dále také nařízení, opatření, ostatní vládní tisky, soudní rozhodnutí, legislativní historie a smlouvy o zamezení dvojího zdanění.³³ Daně z příjmů v USA lze členit na daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů korporací a daň z kapitálových zisků. Následující kapitola je věnována dani z příjmů fyzických osob. Problematicke daně z příjmů právnických osob a daně z kapitálových zisků je věnována příloha číslo 11.

³² Vlastní zpracování

³³ NERUDOVA, Danuše. Daňový systém USA - 1. část

3.1.1 Daň z příjmů fyzických osob (Personal Income Tax)

Tato daň je vybírána na všech úrovních, tzn. na federální, státní i místní. Některé státy ji nevybírají vůbec, což je patrné i z výše uvedeného komentáře k mapě atraktivity daňového prostředí USA, těmito státy například jsou Aljaška, Texas, Florida či Washington. Jiné státy, jako například Tennessee, zahrnují do toho zdanění pouze příjmy z dividend a příjmy z úroků. Některé státy (Colorado 4,63 %, Michigan 4,35 % nebo Utah 5 %) mají pouze jednu sazbu daně z příjmů. Většina států USA má však progresivní sazbu daně z příjmů, přičemž nejvyšší státní sazbu daně z příjmů mají státy Oregon či Hawai. Z výše uvedeného je patrné, že státní daň z příjmů fyzických osob je na celém území USA značně diferencovaná. Na rozdíl od státní DPFO, pro federální DPFO platí stejná pravidla na celém území USA.³⁴

Poplatníky daně z příjmu fyzických osob v USA jsou rezidenti a osoby s občanstvím Spojených států, i když pobývají v zahraničí. Tyto osoby podléhají v USA daňové povinnosti z celosvětových příjmů. Osoby cizí národnosti podléhají dani z příjmů v USA pouze v případě, stanou-li se rezidenty nebo pokud mají příjem ze zdrojů na území USA. Existují tři způsoby, jak se osoby cizí národnosti mohou stát daňovými rezidenty USA:

1. jsou-li držitelem zelené karty a vstoupili na území USA,
2. splňují-li test podstatné přítomnosti
3. splňují-li podmínky pro tzv. First Year Choice a tento způsob si zvolí.

Při posuzování testu podstatné přítomnosti jde vlastně o naplnění kritéria pobytu, přičemž osoba musí být přítomna v USA alespoň 31 dní běžného kalendářního roku a dále minimálně 183 dní za předchozí dva kalendářní roky. V rámci běžného kalendářního roku se každý započatý den počítá jako 1 den, v prvním předcházejícím roce jako 1/3 dne a v druhém předcházejícím roce jako 1/6 dne. Tento test se nevztahuje na všechny kategorie osob. Výjimku představují například studenti, učitelé, stážisté apod. First Year Choice dává možnost splnit test podstatné přítomnosti o rok dříve, než za běžných pravidel.³⁵

Internal Revenue Code (IRC) umožňuje společné zdanění manželů, kdy manželé uplatňují všechny své příjmy společně a společně také uplatňují slevy a odpočty na dani.³⁶

³⁴ Spojené státy americké: Finanční a daňový sektor. BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a export

³⁵ INTERNAL REVENUE SERVICE: Residency Under U.S. Tax Law

³⁶ NERUDOVA, Danuše. Daňový systém USA - 1. část

Předmětem daně jsou:

- příjmy ze zaměstnání
- zisky z podnikání
- příjmy z úroků a dividend
- příjmy z nájemného
- příjmy z výher a ocenění
- příjmy z prodeje nemovitostí
- příjmy založené na transferech jako je starobní penze, dávky ze sociálního pojištění, dávky v nezaměstnanosti
- příjmy ze spropitného atd.³⁷

Příjmem osvobozeným od daně z příjmů fyzických osob je například plnění ze životního pojištění, dary a dědictví, úroky z dluhopisů vydaných státy USA a municipalitami pro veřejné účely, zahraniční příjmy po aplikaci metody vynětí, částky obdržené jako bolestné, kompenzace úrazů.

Za příjem ze závislé činnosti se v USA považují mzdy a platy, přičemž funkční požitky podléhají zdanění také jako tzv. kompenzační příjmy. Na rozdíl od podmínek nastavených v daňových zákonech České republiky, lze veškeré související náklady od příjmu odečíst a to v případě, že nebyly uhrazeny zaměstnavatelem. Od příjmu lze také odečíst náklady na stěhování v případě získání nového zaměstnání s místem výkonu dál než 50 mil od předchozího místa pobytu poplatníka. Zaměstnanecké benefity se považují vždy za zdanitelný příjem, avšak některé jsou osvobozené. Jedná se především o zaměstnanecké benefity minimální hodnoty, zaměstnanecké slevy na nákup zboží a služeb od zaměstnavatele, parkovací místa, poplatky za vzdělání, služby poskytované zaměstnancům, které zaměstnavatel běžně poskytuje svým zákazníkům, nesmí ale zaměstnanci vzniknout žádné dodatečné náklady.³⁸

Od příjmů z podnikání se odečítají daňově účinné náklady. Nerudová však uvádí omezení pro odpočet ve formě například nákladů na reprezentaci, nákladů na konference a semináře mimo USA, nebo pokud osoba používá svůj domov jako kancelář.³⁹ Společnosti podobného typu jako veřejné obchodní společnosti a společnosti s ručením omezením se mohou rozhodnout, zda chtějí být zdaňovány daní z příjmů korporací nebo jako

³⁷ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. str. 187

³⁸ NERUDOVA, Danuše. *Daňový systém USA - 1. část*

³⁹ NERUDOVA, Danuše. *Daňový systém USA - 1. část*

transparentní entity. Významné procento těchto společností se přitom rozhoduje právě pro druhý způsob zdanění, a proto se počet podaných daňových přiznání za příjmy z podnikatelské činnosti zvyšuje. Na rozdíl od České republiky lze případné ztráty z podnikání odečíst od příjmů ze zaměstnání. Tyto ztráty lze uplatnit dva roky nazpět.⁴⁰

Většina dividend a přijatých úroků je předmětem daně z příjmů. Předmětem daně jsou také úroky připsané na účet z vkladových účtů, z poskytnutých úvěrů a úroky z cenných papírů. Na dividendy obdržené fyzickými osobami se vztahuje daňová sazba ve výši 15 %. Existuje i snížená sazba daně, která se vztahuje na dividendy vyplácené domácími společnostmi. Dividendy vyplácené zahraničními společnostmi podléhají snížené sazbě daně pouze, jestli je tato výhoda určena v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění.

Výpočet daňové povinnosti je celkem komplikovaný a provádí se pomocí formulářů sestavených IRS, které mají poplatníci k dispozici v elektronické podobě. Popis výpočtu daně je uvedený v příloze číslo 10 této diplomové práce.

dosažený příjem
- náklady a ztráty
= hrubý příjem
- odpochty
= upravený hrubý příjem
- standardní odpochty nebo osobní odpochty
- nezdánitelné částky
= základ daně z příjmů fyzických osob
x sazba daně
= daň z příjmů fyzických osob
- slevy na dani
= daň z příjmů fyzických osob po odečtu slev
- zaplacené zálohy na daň
= případný daňový přeplatek či nedoplatek

Tabulka 3.1.1: Výpočet federální daně z příjmů fyzických osob⁴¹

Poplatníci si mohou zvolit zdaňovací období, kterým může být kalendářní rok nebo fiskální rok. Kalendářní rok je období po sobě jdoucích 12 měsíců končící 31. prosince. Oproti tomu fiskální rok je definován také jako po sobě jdoucích 12 měsíců, ale končí jiným

⁴⁰ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě* str. 187

⁴¹ vlastní zpracování

dnem než 31. prosince. Poplatníci, kteří nevedou účetnictví nebo nemají stanovený fiskální rok, mají stanoven jako zdaňovací období kalendářní rok. Daňové přiznání mají poplatníci povinnost podat před 15. dnem čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období. To znamená do 15. dubna u poplatníků, kteří mají jako zdaňovací období kalendářní rok. Lhůtu lze prodloužit až o čtyři měsíce a to při včasné žádosti podané u IRS. Daň je splatná v termínu podání daňového přiznání.

V rámci daně z příjmů fyzických osob existuje tzv. alternativní minimální daň (AMT). Tato minimální daň byla uzákoněna v USA v roce 1969 pro poplatníky, kteří mají vysoké příjmy. Pro rok 2014 je stanovena hranice vysokého příjmu částkou \$ 91 250 pro manžele podávající daňové přiznání odděleně a částkou \$ 182 500 pro svobodné poplatníky, ovdovělé poplatníky, hlavu domácnosti a manžele podávající daňové přiznání společně. Tuto daň musí platit poplatníci s vyššími příjmy ještě nad svoji standardní daňovou povinnost. Myšlenka AMT je zabránit lidem s vysokými příjmy používat zvláštních daňových výhod (odpočtů a slev), které by jejich daň výrazně snížily nebo dokonce snížily na nulovou daňovou povinnost. Nicméně mají tito poplatníci také mnoho možností, jak upravovat svůj základ daně pomocí speciálních AMT odpočtů. AMT lze ve skutečnosti popsat jako stínový daňový systém se svými vlastními pravidly, speciálními sazbami a výpočtem základu daně. První krok výpočtu je stejný jako u klasického zdanění, kdy si poplatník vypočte zdanitelný příjem, od kterého si odečte odpočty, které jsou zde striktně omezeny pouze na úroky z hypoték, charitativní příspěvky a část výdajů na zdravotní péči. Od toho si ještě odečte tzv. AMT odpočty, které se stanovují na každý rok a rozdíl se zdaní speciální sazbou. Sazba pro rok 2014 je stanovena pro manžele podávající daňové přiznání odděleně na 26 % ze zdanitelného příjmu spočítaného pomocí AMT pravidel pod \$ 91 250 a 28 % ze zdanitelného příjmu převyšujícího částku \$ 91 250. Dále je ustanovena také sazba 26 % ze zdanitelného příjmu pod \$ 182 500 a 28 % ze zdanitelného příjmů převyšujícího \$ 182 500 pro svobodné poplatníky, ovdovělé poplatníky, hlavu domácnosti a manžele podávající daňové přiznání společně.⁴²

⁴² TAXES ABOUT: Tax Planning: U.S. (<http://taxes.about.com/od/Federal-Income-Taxes/fl/Federal-Income-Tax-Rates-for-the-Year-2014.htm>)

3.2 Nepřímé daně

Nepřímé daně jsou v USA tvořeny daní z prodeje a spotřebními daněmi. Mezi daně spotřební patří letecké a letištní daně, telekomunikační daně, daně z hříchů, daně z přepychu, ale například i daň ze zbraní. Výčet nepřímých daní není konečný. Většina nepřímých daní je vybírána na státní či místní úrovni a každý stát si tyto daně spravuje sám a samozřejmě si také vybírané daně přizpůsobuje svým geografickým podmínkám a celkovým potřebám. Například stát Texas má na svém území zavedenou i daň z těžby, která je také součástí nepřímých spotřebních daní. Dále popisované daně jsou vybírány většinou států USA.

3.2.1 Daň z prodeje (Sale Tax)

V USA neexistuje DPH tak jako v České republice, místo toho je na území USA zavedená tzv. Sale Tax, která je překládána různě, jako daň z prodeje nebo daň z obratu. Daň z prodeje je v USA uložena na prodej zboží nebo poskytnutí služby. Některé státy zdaňují pouze určitý okruh služeb, jako jsou například služby doktorů, zubařů či právníků, jiné státy zase zdaňují velký počet služeb. Nicméně lze konstatovat, že zdanění služeb daní z prodeje je v USA spíše výjimkou, než pravidlem. Tato daň je vybírána pouze na státní a místní úrovni, na federální úrovni tato daň vybírána není, což však často nahrává daňovým únikům. Problém vzniká také v okamžiku, kdy se výrobce nachází v jednom státě, ale výrobek je nakonec prodán ve státě jiném. V tomto případě stát výrobce neobdrží žádný výnos z této daně z prodeje.

Daň z prodeje je vybírána až v okamžiku prodeje výrobku, nebo poskytnutí služby konečnému spotřebiteli. Daň z prodeje se v řetězci prodeje výrobků tedy objeví až při konečné fázi, kdy je výrobek prodán většinou maloobchodníkem konečnému spotřebiteli. Jediný, kdo má povinnost odvádět daň je obchodník, který prodá výrobek konečnému spotřebiteli, nebo obchodník, který výrobek použije pro svoji vlastní spotřebu a pro účely daně z prodeje se vlastně stává on sám konečným spotřebitelem. Velkoobchodníci si mezi sebou výrobky prodávají bez této daně a také žádnou daň neodvádějí. Daň je odváděna v celé výši až najednou u posledního obchodníka v řetězci. Daně z prodeje nejsou zahrnovány do ceny výrobků, tak jako DPH. Konečný spotřebitel se výši daně dozví z účtenky, kterou mu vystaví obchodník.

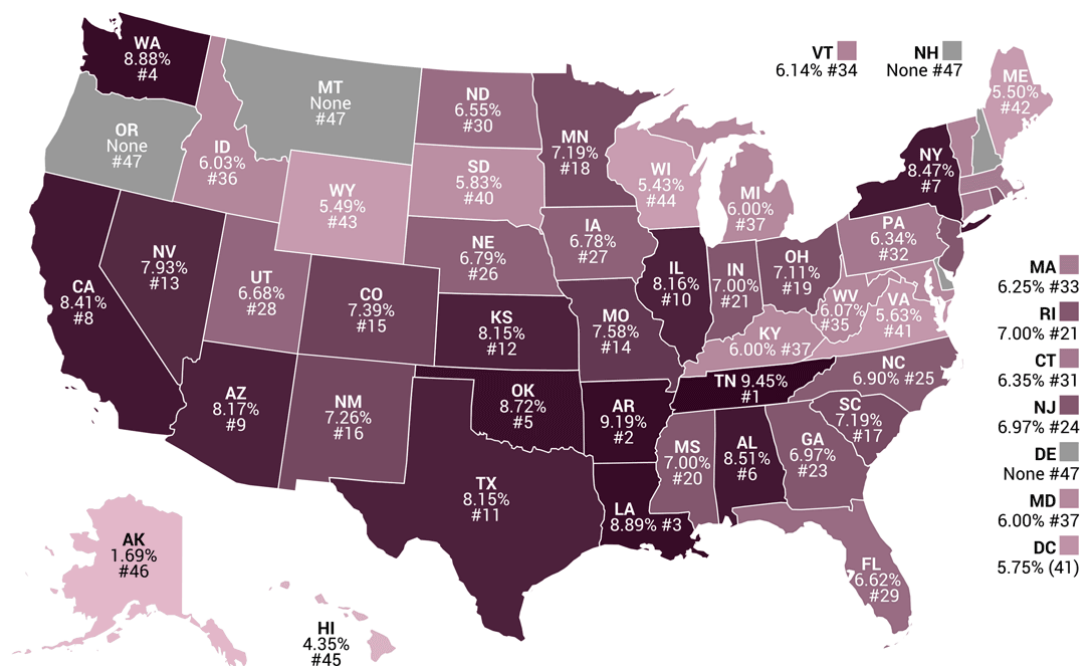
Daň z prodeje se nevztahuje na prodej do jiných států přes internet, telefon nebo poštou. Nicméně každý stát má stanovený svůj okruh zboží i služeb, na které uvaluje daň z prodeje. Ve většině případů jsou od daně z prodeje osvobozeny léky či některé potraviny.

Některé státy mají zavedeny vyšší sazby na zboží, které spotřebovávají zahraniční spotřebitelé, jako jsou například hotelové služby. Některé státy chtějí naopak tlak na spotřebitele vyvolaný daní z prodeje zmírnit a tak mají zavedenou úlevu ve formě daňových prázdnin. Tyto daňové prázdniny bývají účelově zavedené například před začátkem školního roku, kdy je řada spotřebitelů nucena vybavovat své děti do školy nebo například v období hurikánů, aby si mohli lidé pořídit dostatečně velkou zásobu potravin a jiného zboží.⁴³

Z důvodu výše zmíněného přesouvání výnosů z daně z prodeje z jednoho státu do druhého, vznikla na území USA místní modifikace daně z prodeje, tzv. Use Tax. Tato daň je vybírána pouze na místní úrovni, opět ne všechny státy však využily možnosti tuto daň na svém území zavést. Tato modifikovaná daň zatěžuje i zboží, které bylo prodáno spotřebiteli do jiného státu, než ve kterém bylo vyrobeno. Tento počín vznikl především na podporu domácích výrobců. Na rozdíl od klasické daně z prodeje, modifikovaná místní daň z prodeje zatěžuje i prodej přes internet, telefon a poštu, kdy je spotřebitel povinen podat při takové transakci daňové přiznání. Pro zjednodušení se podává přiznání k dani z příjmů, ale i tak mnoho spotřebitelů tuto povinnost neplní a zmíněné transakce jednoduše nepřiznává.

Jako u všech státních daní jsou i sazby u daně z prodeje určeny dosti rozdílně. Celková sazba se určí jako součet sazby státní a sazby místní. Pro rok 2014 tyto sazby uvádí následující obrázek. Nejvyšší sazbu má stát Tennessee (9,45 %), Arkansas (9,19 %), Louisiana (8,89 %), Washington (8,88 %) a Oklahoma (8,72 %). Pět států nemá daň z prodeje zavedenou vůbec, jsou to Aljaška, Delaware, Montana, New Hampshire a Oregon.

⁴³ TAXES ABOUT: Tax Planning: U.S. (<http://taxes.about.com/od/statetaxes/a/Sales-tax-holidays.htm>)



Obrázek 3.2.1: Mapa výběru daně z prodeje v USA⁴⁴

3.2.2 Spotřební daně

V USA lze najít spotřební daně na úrovni federace i jednotlivých států. Předmětem daně jsou automobilové benzíny, nafta, tabákové výrobky, pivo a alkoholické nápoje. Výnos daní z pohonných hmot je příjmem fondu určeného na výstavbu a údržbu silnic. Z pohledu evropských harmonizačních norem vyhovují pouze alkoholické nápoje. Minerální oleje a tabákové výrobky podléhají v USA sazbám, které jsou hluboko pod úrovní minimálních sazeb EU. Nafta pro průmyslové účely a vytápění vzhledem k nulové sazbě není zatížená daní vůbec. Pro olovnatý benzín, který se v některých státech OECD z ekologických důvodů vůbec nevyrábí a nedistribuuje, se v USA používá stejná sazba jako pro benzín bezolovnatý. Přesto, že ve všech státech USA tyto komodity podléhají mnohem nižším sazbám, než jaké jsou stanoveny direktivami v EU, existují mezi jednotlivými státy poměrně příkré rozdíly v daňových sazbách. S tím jsou samozřejmě spojeny doprovodné příznaky daňové konkurence, jako například četné prodejny v příhraničních lokalitách nebo dokonce pašování. Tento jev byl v posledních letech nejvíce zaznamenán například u piva a cigaret.⁴⁵

Na státní úrovni si opět jednotlivé státy mohou zvolit, jaké spotřební daně budou vybírat. Proto se v USA lze setkat i s takovými spotřebními daněmi, jakými jsou například daň z využívání přístavů, daň z lodní přepravy osob, daň z ekologických produktů, jako jsou

⁴⁴ <http://taxfoundation.org/article/state-and-local-sales-tax-rates-2014>

⁴⁵ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*, str. 203

například produkty, které poškozují ozónovou vrstvu, komunikační a transportní daň, daň z paliv používaných k podnikání, ale také daň z kávy či daň z rybářských potřeb a rybářských prutů či opalování v soláriu. Šest států USA zavedlo od roku 2013 dokonce i daň ze zbraní a nábojů, která je vybírána i na federální úrovni. Každý stát má pro zavedení daně své důvody, které jsou obvykle spojené s ochranou životního prostředí, přírody či zdraví obyvatel. Plátcem spotřebních daní jsou obvykle výrobci nebo obchodníci.⁴⁶

Některé výrobky zatížené federálními spotřebními daně a jejich sazby ukazuje následující tabulka.

Položka	Sazba daně
Benzín	18,4 ¢/galon (1 galon = 3,785 litrů)
Destilovaný alkohol	\$ 13,50/galon
Víno	\$ 1,07/galon
Pivo	\$ 18/barel (1 barel = 158,987 litrů)
Cigarety	\$ 1,0066/balíček
Doutníky	\$ 50,33/1000 doutníků
Dýmkový tabák	\$ 2,8311/libra (1 libra = 0,454 kg)
Pistole a revolvery	10 %
Ostatní zbraně	11 %
Munice	11 %
Opalování v soláriu	10 %

Tabulka 3.2.2.1: Sazby federálních spotřebních daní⁴⁷

Mezi spotřební daně patří i daň z luxusu, která byla zavedena v roce 1990. Kupci soukromých jachet, kožešin, letadel, šperků či luxusních vozů jsou povinni odvádět daň z hodnoty tohoto luxusního zboží. Tato daň byla však na federální úrovni zrušena, nadále ji však v menších formách mají zavedeny některé státy. Například New York má zavedenou jistou formu daně z luxusu na komodity jako jsou například šperky, hodiny a kožešiny s hodnotou vyšší než \$ 20 000 (400 520 Kč). Také na soukromá letadla s hodnotou vyšší než \$ 500 000 (10 013 000 Kč), jachty s hodnotou vyšší než \$ 200 000 (4 005 200 Kč) či luxusní osobní automobily s hodnotou nad \$ 60 000 (1 201 560 Kč). Tyto komodity se daní

⁴⁶ TAXES ABOUT: Tax Planning: U.S. (<http://biztaxlaw.about.com/od/typesofbusinessstaxes/f/excisetaxesdue.html>)

⁴⁷ TAX FOUNDATION (<http://taxfoundation.org/article/selected-federal-rates-2012-2013>)

sazbou daně ve výši 5 %. V současnosti se však vedou rozsáhlé diskuze o budoucnosti této daně.⁴⁸

Další zajímavou státní spotřební daň zavedl v roce 2009 stát Illinois, a to tzv. daň z hříchu zaměřenou na sladkosti. Předmětem této spotřební daně jsou především sladké nápoje. Mezi jeden z důvodů zavedení této daně je neblahé působení těchto nápojů na zdraví obyvatel, především na děti, které tyto nápoje konzumují ve velké míře. Ke každé unci slazeného nápoje přidali jeden cent jako daň (1 unce = 0,026 litrů).⁴⁹

Letecké společnosti a jejich zákazníci (cestující a přepravci) mají povinnost platit mnoho speciálních daní a poplatků, které směřují do různých orgánů. Tyto daně a poplatky jsou placeny především pro zachování národní bezpečnosti, ochrany životního prostředí, z důvodu zemědělské kontroly, zlepšování infrastruktury a zlepšování letištního provozu.

Některé druhy letištní daně a jejich výši ukazuje následující tabulka.

Druh speciální letištní daně	Sazba daně
Daň z letenky (domácí lety)	7,5 %
Letová daň (domácí lety)	\$ 4
Daň z častých letů	7,5 %
Mezinárodní odletová daň	\$ 17,50
Mezinárodní příletová daň	\$ 17,50
Nákladní letecká daň (domácí lety)	6,25 %
Komerční daň z pohonných hmot	4,3 ¢
Nekomerční daň z pohonných hmot	21,8 ¢
Poplatek 11. září	\$ 5,60

Tabulka 3.2.2.2: Některé druhy letištní daně a jejich sazby⁵⁰

Další spotřební daní, která je vybírána na území USA, je daň telekomunikační. Prodej předplacených telefonních karet je zdaněn 3 % z jejich předplacené hodnoty. Obsahuje-li karta místo dolarové hodnoty počet impulsů nebo počet minut, daň 3 % se vztahuje na hodnotu této služby, kterou stanoví U. S. Department of Treasury podle zvláštních předpisů.⁵¹ Telekomunikační daň je uvalena i na užívání internetu.

⁴⁸ What Are the Most Bizarre Luxury Taxes?. In: LIVESCIENCE [online]. 2012 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.livescience.com/32695-what-are-the-most-bizarre-luxury-taxes.html>

⁴⁹ Federal Soda Tax Weighed. In: LIVESCIENCE [online]. 2009 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.livescience.com/3583-federal-soda-tax-weighed.html>

⁵⁰ vlastní zpracování podle Government-Imposed Taxes on Air Transportation. In: Airlines for America: We Connect the World

⁵¹ Spojené státy americké: Finanční a daňový sektor. BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a export

Jak už bylo zmíněno výše, šest států USA začalo vybírat státní daň ze zbraní (Gun Tax), která zatěžuje prodej všech zbraní a to jednotnou daní \$ 25 (500 Kč) za každou prodanou zbraň. Navíc je tento druh spotřební daně vybírán také na federální úrovni, kde je určena sazba daně 10 % pro revolvery a pistole a 11 % pro ostatní zbraně, zejména dlouhé a také pro náboje. Důvodem zavedení této daně byl především fakt, že téměř 30 % všech pacientů pohotovosti navštíví nemocnici kvůli střelnému zranění a na základní ošetření je utracena částka více než \$ 52 000 (1 041 352 Kč) za jednoho.⁵²

Shrnutí kapitoly

Daňový systém Spojených států amerických je tvořen soustavou přímých a nepřímých daní. Přímé daně jsou zastoupeny daněmi důchodovými, které tvoří daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň z kapitálových zisků a lékařská daň. Dále jsou přímé daně v USA zastoupeny majetkovými daněmi, které jsou tvořeny daní z nemovitosti, daní z majetku, daní dálniční a také klasickou trojdaní tzn. daní darovací, daní dědickou, daní z převodu nemovitostí a daní z mezigeneračních převodů, kterou se daní převody majetku od dárce osobám mladším více než o jednu generaci, tedy vnukům či pravnukům.

Na rozdíl od České republiky, Spojené státy americké nemají ve svém daňovém systému daň z přidané hodnoty. Místo toho mají daň z prodeje a modifikovanou místní daň z prodeje. Tato daň postihuje pouze konečného spotřebitele a je povinen ji odvádět pouze obchodník, který zboží konečnému spotřebiteli prodal. Služby jsou většinou od této daně osvobozeny. Skutečně různorodé daně jsou v USA daně spotřební. Mezi komodity zdaňované spotřebními daněmi patří automobilové benzíny, nafta, tabákové výrobky, pivo a alkoholické nápoje, ale i celkem neobvyklé komodity jako káva, opalování v soláriu, zbraně, munice, telekomunikační prostředky, letecká doprava, ale i například těžba.

Do daňového systému USA lze také začlenit ostatní platby daňového charakteru jako je pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na zdravotní pojištění, příspěvek na státní nezaměstnanost a dávky sociálního pojištění. Tyto příspěvky jsou příjmem do federálního rozpočtu.

Daně jsou v USA vybírány na třech správních úrovních. Na úrovni federální, státní a místní. Z trojstupňového principu daňového určení vychází i samotný výběr daní. Zjednodušeně lze říci, že daně jsou v USA vybírány federálními orgány, státními orgány

⁵² KEEN, Juddy. States look to tax guns, ammo. In: USA TODAY

a místními orgány. Úřadem, který má v USA na starosti daňovou správu, je Internal Revenue Service. Státní daně jsou vybírány na úrovni jednotlivých 50 států, a to prostřednictvím Department of Revenue neboli Státního oddělení příjmů. Každý stát má své Oddělení příjmů, které zastává správce daně pro státní daně, ale hospodaří i s daňovými výnosy nižších samosprávných celků. Místní daně mohou plynout do rozpočtů krajů (County), měst (City) a okresů (District), přičemž okresy nemají vlastní samosprávu a fungují na principu fondů. Tyto fondy prostřednictvím vybraných místních daní financují svou činnost.

3. Analýza daňových systémů

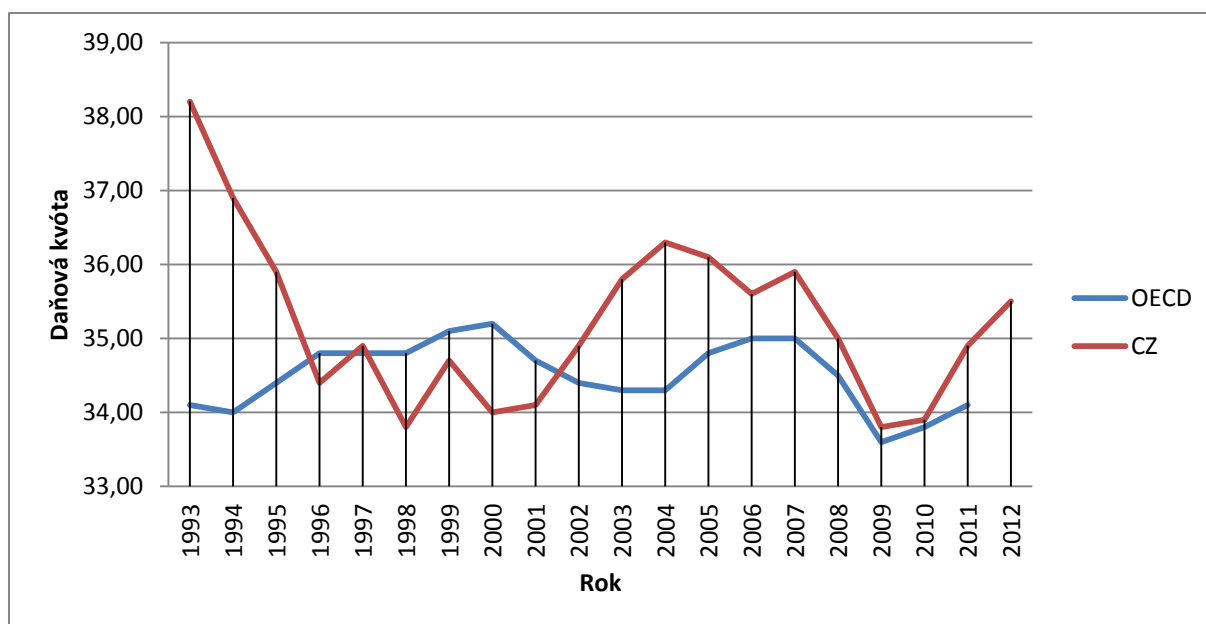
Vzhledem k celkové rozdílnosti České republiky a Spojených států amerických je těžké provést jakoukoliv analýzu založenou na srovnání. Lépe by se USA srovnávaly s podobným celkem, jakým například je Evropská unie. Nicméně i zde by nastaly problémy a to především proto, že v EU ukládají daně jednotlivé členské státy a ne samotná EU. Při výpočtech pro účely analýzy v této diplomové práci jsou brány v úvahu pouze federální příjmy. Prosté porovnání jednotlivých konkrétních daní nemá dostatečnou vypovídací schopnost především díky odlišnostem ve struktuře daní a také díky rozdílné konstrukci obdobných daní.

Analýza daňového systému České republiky a daňového systému Spojených států amerických je provedena pomocí srovnání vybraných mezinárodních ukazatelů. Po účely této diplomové práce byly vybrány tyto ukazatele: daňová kvóta, struktura daňového mixu, den daňové svobody a celková náročnost jednotlivých daňových systémů. Dále budou daňové systémy zhodnoceny z hlediska daňového zatížení poplatníků a bude provedena metoda porovnání ve Fullerově trojúhelníku. Pomocí této metody bude stanoven optimální daňový systém a bude zhodnoceno, jak se jednotlivé daňové systémy k tomuto optimu přibližují. Analýza daně z příjmů právnických osob je uvedena v příloze číslo 15 této diplomové práce.

4.1 Daňová kvóta

Daňová kvóta patří mezi důležité a významné ukazatele používané při mezinárodní komparaci. Je to makroekonomický poměrový ukazatel, který charakterizuje podíl daňových výnosů na hrubém domácím produktu dané země. Podle dat používaných při výpočtu lze rozlišovat mezi daňovou kvótou jednoduchou a složenou. Jednoduchá daňová kvóta zahrnuje pouze ty druhy příjmů do státního rozpočtu, které se za daně skutečně označují. Oproti tomu složená daňová kvóta zahrnuje i příjmy z povinného pojištění na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, ale také cla. Pro účely analýzy bude využívána složená daňová kvóta.

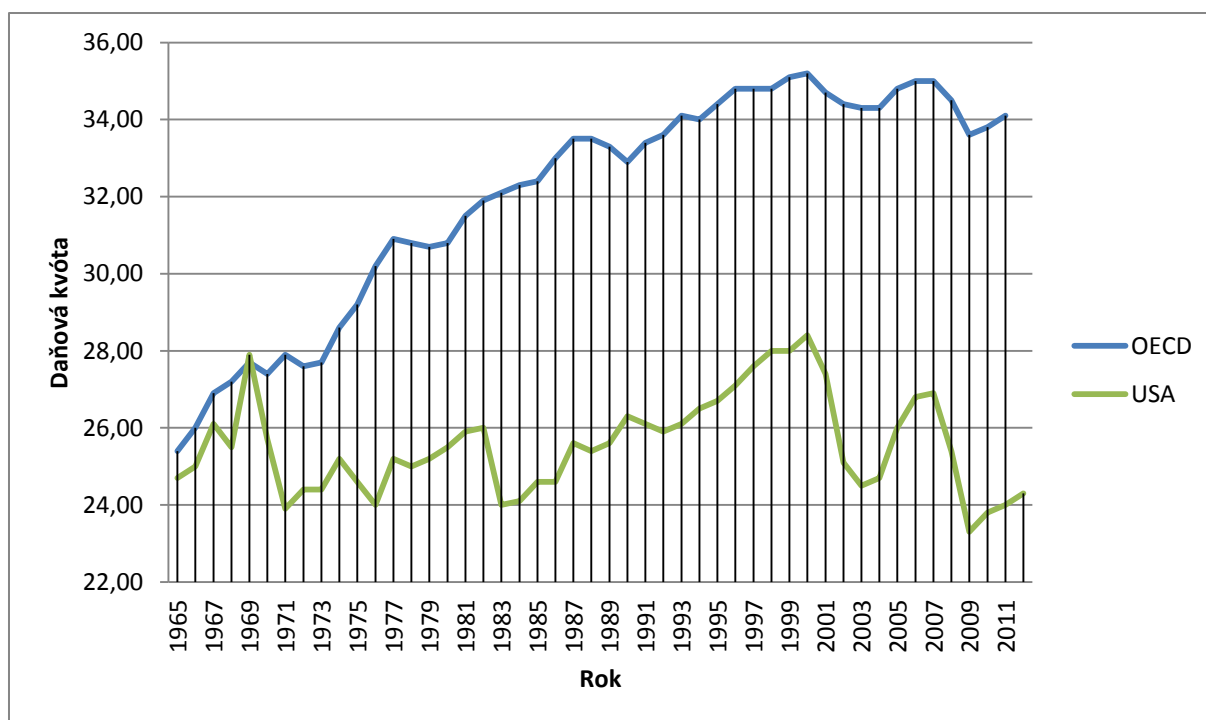
Data využívaná pro analýzu jsou čerpána ze statistik, které zpracovává OECD a zpřístupňuje je na svých internetových stránkách.



Obrázek 4.1.1: Vývoj daňové kvóty České republiky a zemí OECD od roku 1993 do roku 2012⁵³

V grafu je uvedený vývoj daňové kvóty České republiky od jejího vzniku v roce 1993 až do roku 2012. Celý graf je doplněný i o křivku vyjadřující vývoj daňové kvóty v zemích OECD. Z grafu je patrné, že v prvních letech existence České republiky byla její daňová kvóta výrazně vyšší, než je průměr zemí OECD. Důvodem je především vysoký podíl odvodů na sociální a zdravotní pojištění na celkových daňových příjmech. Od roku 1996 do roku 2001 se Česká republika dostala téměř na stejnou úroveň jako průměr OECD a daňová kvóta se v rámci možností stabilizovala. Od roku 2001 je však již patrný výrazný růst daňové kvóty, který zbrzdila globální finanční krize, která začala na Českou republiku dopadat již v roce 2007. Lze říci, že změna HDP ovlivňuje vývoj daňového inkasa, což potvrzuje období let 2007 až 2010, které je významně poznamenáno zmiňovanou finanční krizí. V průběhu roku 2010 docházelo k mírnému zlepšení situace a začala pomalu růst i daňová kvóta. Tento rostoucí trend si Česká republika držela až do roku 2012, kdy její daňová kvóta podle OECD dosahovala hodnoty 35,5 %.

⁵³ Vlastní zpracování podle OECD: Better policies for better lives [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.stats.oecd.org>



Obrázek 4.1.2: Vývoj daňové kvóty USA a zemí OECD od roku 1965 do roku 2012⁵⁴

Jak je z výše uvedeného grafu patrné, daňová kvóta USA a daňová kvóta zemí OECD se od sebe výrazně liší. V roce 2003 dokonce tento rozdíl dosahoval téměř 10 %. Tento výrazný rozdíl se objevuje už od počátku sedmdesátých let, kdy se daňové zatížení v zemích OECD začalo významně zvyšovat. Láchová především upozorňuje na zřetelný rozdíl trendu za vlády prezidenta Clintona (1993 – 2001) a prezidenta Bushe (2001 – 2009). Za vlády prezidenta Clintona se daňová kvóta především postupně zvyšovala, naopak za vlády prezidenta Bushe se daňová kvóta strmě snižovala. Cílem daňové politiky bylo především snížit daňové zatížení na 25 %. Na nízkou úroveň americké daňové kvóty mají také vliv především nízké příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, kdy v případě nemoci, mateřské dovolené či penze musí občané USA spoléhat sami na sebe. Jako příklad lze uvést, že dokonce téměř 43 miliónů lidí jsou v USA mimo systém zdravotního pojištění.⁵⁵

Od roku 2007 lze opět sledovat výrazný pokles daňové kvóty, který lze přičítat především globální finanční krizi, která měla své počátky právě v USA. Od roku 2009 se opět začíná daňová kvóta zvyšovat. Koncem roku 2012 hrozil USA tzv. pád z fiskálního útesu. Důvodem byly především neustále rostoucí náklady (především na veřejné služby) a také vypršení platnosti daňových úlev schválených za vlády prezidenta Bushe. Díky těmto úlevám

⁵⁴ vlastní zpracování podle OECD: Better policies for better lives [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.stats.oecd.org>

⁵⁵ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*, str. 175

došlo ke snížení daňových sazeb u daní z příjmů. Onen pád z fiskálního útesu představuje masivní snižování vládních výdajů se současným zvyšováním daní od ledna 2013, které by stáhlo USA do recese. Po jednání Kongresu však došlo k dohodě a k oddálení rozpočtových škrtů a výrazného zvyšování daňových sazeb. Daňová kvóta pro rok 2012 činila podle OECD 24,3 %.

4.2 Daňový mix

Daňový mix vyjadřuje zastoupení jednotlivých daní v daňovém systému. Následující tabulka uvádí daňový mix České republiky a Spojených států amerických. Na první pohled je patrné, že Česká republika a USA přikládají význam odlišným daním.

	Daně z příjmů	Příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	Majetkové daně	Obecné a specifické spotřební daně
ČR	20,8	43,9	1,5	33,8
USA	47,7	22,3	12,1	17,9

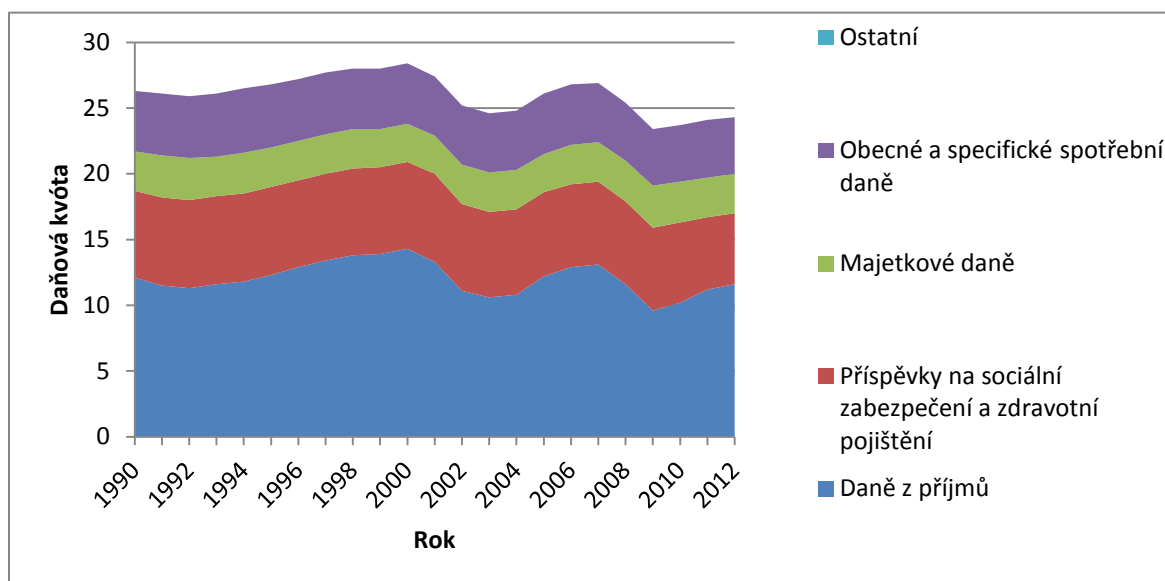
Tabulka 4.2: Struktura daní a jejich podíl na celkových daňových výnosech⁵⁶

Daňové zatížení USA se řadí mezi nejnižší daňová zatížení v zemích OECD. Největší daňový výnos lze pozorovat u daní z příjmů, dosahuje 47,7 %. Další významný daňový výnos pochází z příspěvků na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a to 22,3 % z celkových daňových výnosů. Ve srovnání s řadou zemí EU mají také USA poměrně vysoký podíl výnosu z majetkových daní na celkových daňových výnosech, a to 12,1 %. Tuto hodnotu lze přisuzovat dani z majetku, kterou Česká republika ve svém daňovém systému nemá vůbec zavedenou. Zato podíl nepřímých daní dosahuje pouze 17,9 %, což je ve srovnání s evropskými zeměmi podprůměrné.

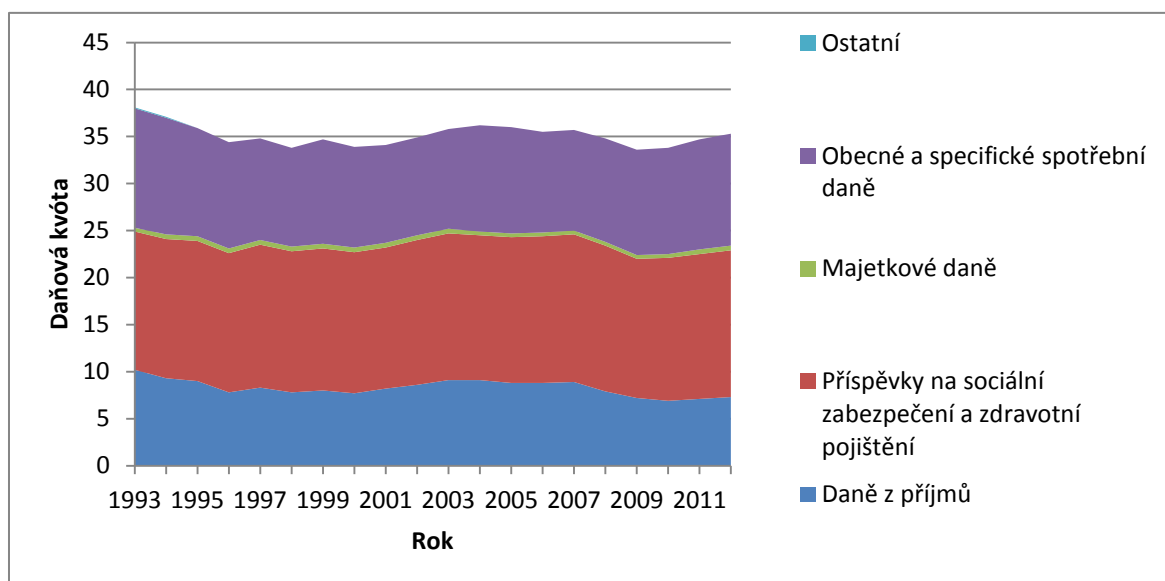
V České republice je soustředováno 43,9 % daňových výnosů v příspěvcích na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, což je všeobecně vnímáno negativně. Na rozdíl od USA leží v České republice daňová zátěž především na nepřímých daních. Daňový výnos z nepřímých daní tvoří 33,8 % z celkových daňových výnosů, přičemž největší podíl má DPH. Daňový výnos daní z příjmů činí 20,8 % a zcela zanedbatelný je výnos z daní majetkových, který činí pouze 1,5 %. OECD České republice v oblasti daní doporučuje zejména snížit daňové zatížení práce, a to především příspěvky na sociální a zdravotní

⁵⁶ vlastní zpracování podle OECD: Better policies for better lives [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.stats.oecd.org>

pojištění. Posílit daňovou progresi, zvýšit energetické daně a především také zvýšit daně majetkové, jejichž výnos je nejmenší. Pro lepší přehlednost je struktura daní srovnána graficky.



Obrázek 4.2.1: Vývoj daňového mixu USA 1990 - 2012⁵⁷



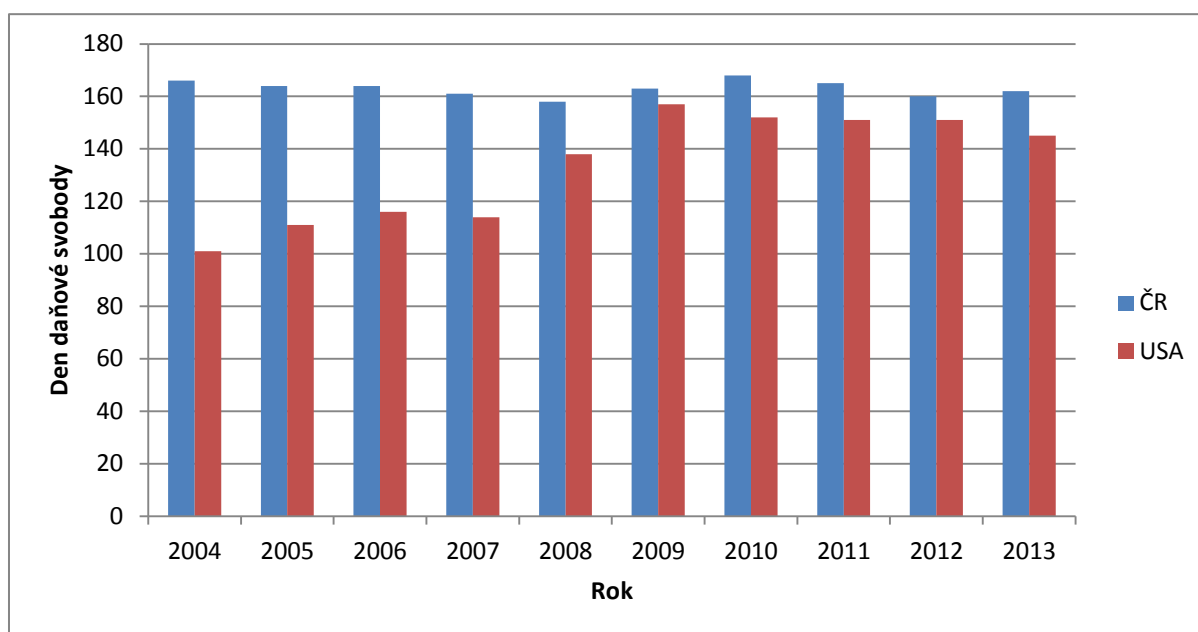
Obrázek 4.2.2: Vývoj daňového mixu ČR 1993 - 2012⁵⁸

⁵⁷ vlastní zpracování podle OECD: Better policies for better lives [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/czech/revenue-statistics.htm>

⁵⁸ vlastní zpracování dle OECD: Better policies for better lives [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/czech/revenue-statistics.htm>

4.3 Den daňové svobody

Dalším mezinárodním ukazatelem, s jehož pomocí lze srovnat i tak odlišné státy jako je Česká republika a Spojené státy americké, je ukazatel dne daňové svobody (neboli DDS). Den daňové svobody pomyslně dělí rok do dvou období. V prvním období pomyslně vydělávají daňoví poplatníci na stát, tedy na pokrytí vládních výdajů. První období je zakončeno právě dnem daňové svobody, od kterého si již daňoví poplatníci vydělávají sami na sebe. Při analýze je vycházeno z informací Liberálního institutu, který zpracovává den daňové svobody ze zdrojových dat OECD. Metodika je založená na porovnání výdajů státu s HDP v daném roce.



Obrázek 4.3: Den daňové svobody v České republice a v USA⁵⁹

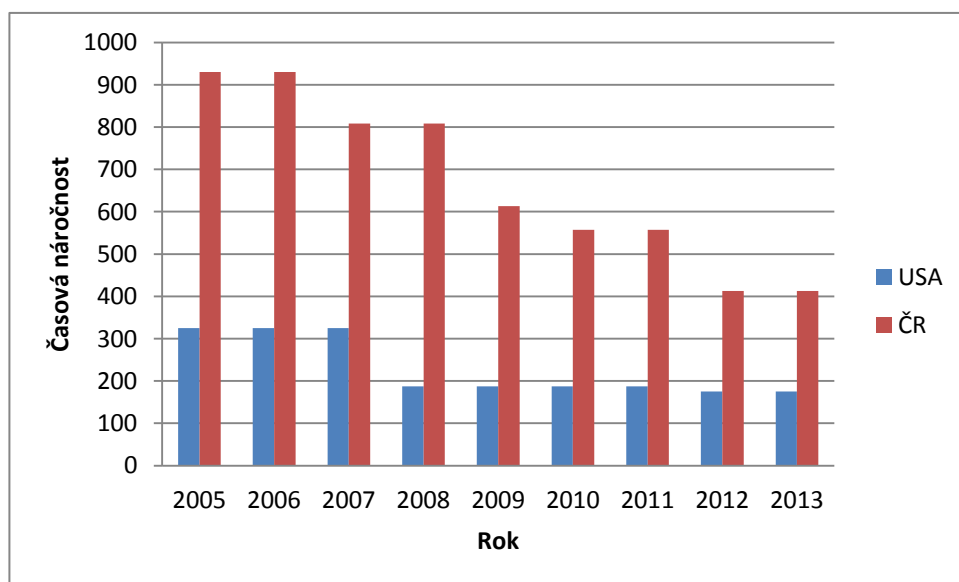
Z výše uvedeného grafu je patrné, že den daňové svobody je v České republice dostatečně stabilní a pohybuje se vždy kolem 163 dní. V roce 2013 byl den daňové svobody stanoven na 11.6. a daňoví poplatníci tedy obrazně vydělávali na stát celých 162 dní. Ve Spojených státech amerických můžeme sledovat poněkud výrazné výkyvy. Například v roce 2004 byl den daňové svobody stanoven na 11.4. a daňoví poplatníci vydělávali na pokrytí vládních výdajů pouhých 101 dní, v roce 2012 už však museli takto vydělávat celých 151 a velice se tak přiblížili standardu České republiky. Průměrně připadá den daňové svobody v USA na 134. den v roce. Nicméně v roce 2013 byl den daňové svobody v USA určen na 25.5, což činilo 145 dní.

⁵⁹ Vlastní zpracování podle Den daňové svobody. In: DDS: Den daňové svobody [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://dendanovesvobody.cz/>

4.4 Celková náročnost daňového systému

Tato analýza vychází ze studie Paying Taxes 2014, kterou každým rokem publikuje Světová banka společně s firmou PricewaterhouseCoopers (PwC). Firma PwC poskytuje auditorské, daňové a poradenské služby, zabývá se soukromým i veřejným sektorem a působí prakticky ve všech průmyslových odvětvích. Studie Paying Taxes poskytuje porovnání daňových systémů celkem 189 celosvětových ekonomik. Publikace z roku 2014 je již 14. vydáním. Dané daňové systémy jsou srovnávány na základě průměrné daňové sazby, časové náročnosti a počtu daňových plateb.

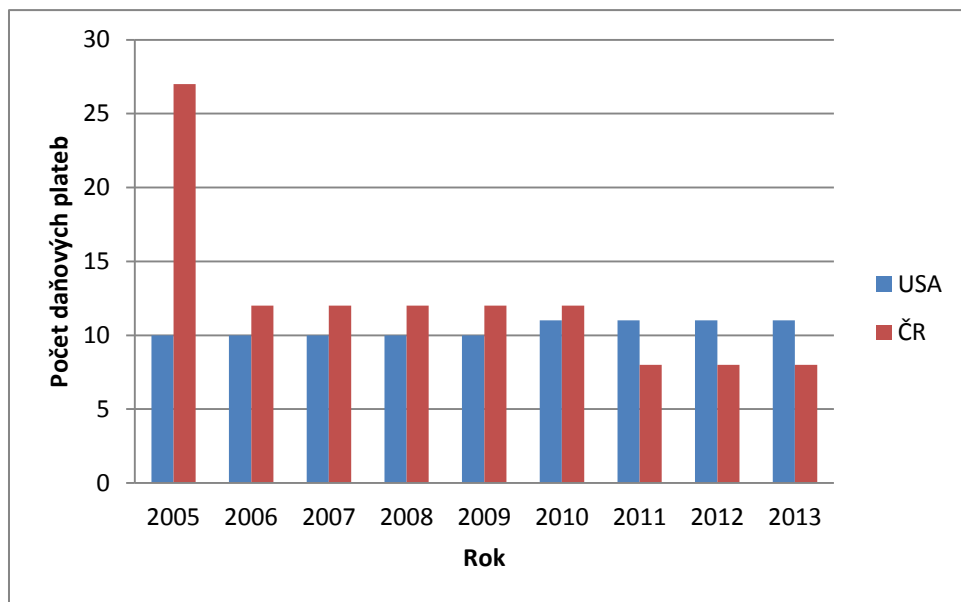
Časovou náročností je pro účely studie myšlený čas, který daňový poplatník musí věnovat vyplnění daňových přiznání tří hlavních daní, tedy daně z příjmů, daně ze spotřeby a plateb sociálního a zdravotního pojištění. Je zde nutné také zahrnout čas pro plnění všech příslušných daňových předpisů. Celkově jde tedy o čas nutný k přípravě a vyplňování daňových přiznání a také k placení daní. Ukazatel počtu daňových plateb udává frekvenci, s jakou musí společnost vyplňovat daňová přiznání a také platit daně v průběhu jednoho roku. Poměrně výrazně tento ukazatel ovlivňuje možnost elektronických podání. Celková daňová sazba měří objem daní a povinných příspěvků, které jsou uvaleny na společnost. Je vyjádřena v procentech z celkového zisku před těmito daněmi a příspěvky.



Obrázek 4.4.1: Časová náročnost daňového systému USA a ČR⁶⁰

⁶⁰ vlastní zpracování podle World Bank Indicators dostupných z <http://www.tradingeconomics.com/czech-republic/time-to-prepare-and-pay-taxes-hours-wb-data.html>

Z výše uvedeného grafu je patrné, že rozdíly mezi časovou náročností USA a ČR jsou markantní. Česká republika se však díky svému reformnímu úsilí v časové náročnosti značně zlepšila. V roce 2005 dosahovala časová náročnost 930 hodin, v roce 2013 dosahovala časová náročnost 413 hodin. USA je na tom o poznání lépe, v roce 2005 dosahovala časová náročnost 325 hodin a v roce 2013 pouze 175 hodin.



Obrázek 4.4.2: Počet plateb v USA a ČR⁶¹

Ukazatel celkového počtu plateb v USA a ČR je v roce 2013 téměř shodný. Na celkovém vývoji České republiky je vidět, že se podařilo tento ukazatel rapidně snížit, například v roce 2005 činil počet plateb 27, kdežto v roce 2011 již pouhých 8 plateb. Pozitivní je jistě fakt, že je Česká republika v tomto směru stabilní. USA je v tomto směru také stabilní a počet daňových plateb je od roku 2010 stejný a činí 10 plateb.

Z komentáře poskytnutého firmou PwC vyplývá, že se hodnocení České republiky mírně zlepšilo. „*Studie Paying Taxes ukazuje, jak moc důležité je pro zjednodušení daňového systému, a tím nakonec i zlepšení našeho umístění, úspěšné spuštění tzv. Jednotného inkasního místa. Studie odhaduje, že čas potřebný ke splnění daňových povinností se zvyšuje v průměru o 30 % v případě, že příspěvky na sociální zabezpečení jsou vybírány jinou institucí, než je daňová správa. Ale i po, doufejme, úspěšném spuštění JIMa ještě zbude řada zlepšení, které by naši daňoví poplatníci ocenili, protože by jim snížily náklady. Například podávání daňových přiznání prostřednictvím internetu snižuje čas potřebný ke splnění*

⁶¹ vlastní zpracování podle World Bank Indicators dostupných z <http://www.tradingeconomics.com/czech-republic/tax-payments-number-wb-data.html>

daňových povinností o desítky procent. Češi se navíc jistě nebudou lišit od poplatníků v jiných zemích, kteří by velmi uvítali konzistentní aplikaci daňových pravidel, zejména jejich stabilitu. Přibližně 120 novel zákona o daních z příjmů za 18 let jeho existence představuje nepochybně značný dluh vůči našim poplatníkům.“⁶²

4.5 Analýza daně z příjmů fyzických osob

Pro účely analyzování zdanění příjmů fyzických osob je vhodné využít ukazatel parity kupní síly měny, který umožňuje přesnější srovnání ekonomické úrovně státu. Tento ukazatel udává poměr peněžních jednotek měny domácí, jenž jsou potřebné k nákupu spotřebního koše v tuzemsku a množství peněžních jednotek stejné měny, jenž jsou potřebné pro zakoupení stejného koše v zahraničí. Přičemž spotřební koš vyjadřuje běžné náklady domácnosti. Takto lze porovnat životní úroveň, která je nastavená výškou příjmů a také zhodnotit velikost pocíťované újmy při placení daní. Jako ukazatel bude v analýze užíván ukazatel průměrné mzdy v paritě kupní síly (AGW PPP), který pravidelně uveřejňuje Mezinárodní měnový fond (MMF).

Parita kupní síly (PPP) podle údajů MMF je v roce 2012 tato:		
USA	49 922	dolarů
ČR	27 191	dolarů
Poměr USA/ČR	1,8360	

Tabulka 4.5.1: Parity kupní síly⁶³

Pro získání adekvátního hrubého příjmu v USA bude vynásoben český hrubý příjem právě poměrem 1,836. Následující tabulky uvádí výpočty daně z příjmů pro částku 301 536 Kč, což je průměrná mzda v České republice a pro částku 972 846 Kč, což je průměrná mzda v USA. Výpočty jsou dále zaměřené na svobodného, bezdětného poplatníka a ženatého poplatníka se dvěma dětmi.

⁶² CHRENKO, Petr. Studie PwC a Světové banky: Jak se platí daně. In: PricewaterhouseCoopers [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/tiskove-zpravy-2011/jak-se-plati-dane-studie-pwc-a-svetove-banky.jhtml>

⁶³ vlastní zpracování podle INTERNAL MONETARY FUND: [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.imf.org/external/index.htm>

Výpočet / poplatník	svobodný	Ženatý 2 děti (čtyři osoby)
průměrný výdělek v ČR rok 2013	25 128	25 128
x12 = hrubý roční příjem	301 536	301 536
x 1,34 superhrubá mzda	404 058	404 058
= základ daně zaokrouhlený	404 000	404 000
x 0,15 = daň z příjmů	60 600	60 600
- slevy na dani	24 840	24 840
- daňové zvýhodnění (2x13 404+24 840)		51 648
= splatná daň z příjmů	35 760	-15 888
čistý příjem roční v Kč	265 776	317 424
čistý příjem měsíční v Kč	22 148	26 452
čistý příjem měsíční v USD (kurz 19,906)	1 113	1 329
čistý příjem měsíční na 1 osobu	22 148	6 613
konečné % daně z ročního příjmu	11,86	-5,27
ukazatel: roční příjem/splatná daň	8,43	

Tabulka 4.5.2: Výpočet daně z příjmů z české průměrné mzdy u poplatníka v ČR⁶⁴

Výpočet / poplatník	svobodný	ženatý 2 děti (čtyři osoby)	společné zdanění	hlava domácnosti (tři osoby)
průměrný roční příjem v ČR v Kč	301 536,00	301 536,00	301 536,00	301 536,00
přepočet ročního příjmu na USD (19,906)	15 148,00	15 148,00	15 148,00	15 148,00
přepočet ročního příjmu dle PPP (x 1,8360)	27 811,72	27 811,72	27 811,72	27 811,72
- standardní odpočet	6 200,00	6 200,00	12 400,00	9 100,00
- nezdanitelná částka M+2D		7 900,00	11 850,00	11 850,00
základ daně	21 611,72	13 711,72	3 561,72	6 861,72
sazba daně	907,5+15% z částky nad 9075	907,5+15% z částky nad 9075	10,00%	10,00%
daň	2 788,01	1 603,01	356,17	686,17
- sleva na 2 děti		2 000,00	2 000,00	2 000,00
= splatná daň z příjmů	2 788,01	-396,99	-1 643,83	-1 313,83
čistý příjem roční v dolarech	25 023,71	28 208,71	29 455,55	29 125,55
čistý příjem měsíční v dolarech	2 085,31	2 350,73	2 454,63	2 427,13
čistý příjem roční v Kč (kurz 19,906)	498 122	561 523	586 342	579 773
čistý příjem měsíční	41 510	46 794	48 862	48 314
čistý příjem měsíční na 1 osobu	41 510	11 698	12 215	16 105
konečné % daně z ročního příjmu	10,02	-1,43	-5,91	-4,72
ukazatel: hrubý příjem/splatná daň	9,98			

Tabulka 4.5.3: Výpočet daně z příjmů z české průměrné mzdy u poplatníka v USA⁶⁵

⁶⁴ vlastní zpracování

⁶⁵ vlastní zpracování

Výpočet / poplatník	svobodný	ženatý 2 děti (čtyři osoby)
průměrný výdělek v USA v dolarech	48 872	48 872
přepočet ročního příjmu na Kč (19,906)	972 846	972 846
x 1,34 superhrubá mzda	1 303 614	1 303 614
= základ daně zaokrouhlený	1 303 600	1 303 600
x 0,15 = daň z příjmů	195 540	195 540
- slevy na dani	24 840	24 840
- daňové zvýhodnění (2x13404+24840)		51 648
= splatná daň z příjmů	170 700	119 052
čistý příjem roční v Kč (kurz 19,906)	802 146	853 794
čistý příjem měsíční v Kč	66 846	71 150
čistý příjem měsíční v USD (kurz 19,906)	3 358	3 574
čistý příjem měsíční na 1 osobu	66 846	17 787
konečné % daně z ročního příjmu	17,55	12,24
ukazatel: roční příjem/splatná daň	5,70	8,17

Tabulka 4.5.4: Výpočet daně z příjmů z americké průměrné mzdy u poplatníka v ČR⁶⁶

Výpočet / poplatník	svobodný	ženatý 2 děti (čtyři osoby)	společné zdanění	hlava domácnosti (tři osoby)
průměrný hrubý příjem za rok 2013	48 872,00	48 872,00	48 872,00	48 872,00
přepočet ročního příjmu dle PPP (x 1,8360)	89 729,00	89 729,00	89 729,00	89 729,00
- standardní odpočet	6 200,00	6 200,00	12 400,00	9 100,00
- nezdanitelná částka M+2D		7 900,00	11 850,00	11 850,00
základ daně	83 529,00	75 629,00	65 479,00	68 779,00
sazba	5081,25+25% z částky nad 36 900	14462,25+28% z částky nad 74 425	1815+15% z částky nad 18150	6762,35+25% z částky nad 49400
daň	16 738,50	14 799,37	8 914,35	11 607,10
- sleva na 2 děti		2 000,00	2 000,00	2 000,00
= splatná daň z příjmů	16 738,50	12 799,37	6 914,35	9 607,10
čistý příjem roční v dolarech	72 990,50	76 929,63	82 814,65	80 121,90
čistý příjem měsíční v dolarech	6 082,54	6 410,80	6 901,22	6 676,83
čistý příjem roční v Kč (kurz 19,906)	1 452 949	1 531 361	1 648 508	1 594 907
čistý příjem měsíční v Kč	121 079	127 613	137 376	132 909
čistý příjem měsíční v Kč na 1 osobu	121 079	31 903	34 344	44 303
konečné % daně z ročního příjmu	18,65	14,26	7,71	10,71
ukazatel: hrubý příjem/splatná daň	5,36	7,01	12,98	9,34

Tabulka 4.5.5: Výpočet daně z příjmů z americké průměrné mzdy u poplatníka v USA⁶⁷

⁶⁶ vlastní zpracování

⁶⁷ vlastní zpracování

Výrazným rozdílem mezi daní z příjmů fyzických osob v ČR a USA je především daňová sazba. V České republice je uplatňována sazba konstantní ve výši 15 %, zatímco v USA je uplatňována sazba progresivní. Z analýzy vyplývá, že v USA jsou zvýhodňováni především poplatníci s nižšími příjmy. Daňové zatížení vyjádřené jako daň/příjem vychází u svobodného, bezdětného poplatníka při příjmu 301 536 Kč lépe v USA 10,02 % než v ČR 11,86 %. Při vyšším příjmu 972 846 Kč díky progresivní daňové sazbě, je nižší daňové zatížení v ČR 17,55 % a vyšší v USA 18,65 %. Lze tedy konstatovat, že zdanění v USA je flexibilnější než v ČR a umožňuje daleko efektivněji přerozdělovat příjmy poplatníků. Z vyšších příjmů je odváděna vyšší daň, která je následně využívána jako transfer pro znevýhodněné občany.

V USA je poplatníkům navíc umožněno využití společného zdanění manželů a také statutu tzv. hlavy domácnosti, kterého využívají zejména nesezdané páry. Hlava domácnosti je poplatník, jehož příjem z více než 50 % jde na úhradu nákladů domácnosti. V USA jsou tedy zvýhodněni všichni poplatníci, kteří plní vyživovací povinnost k dalším osobám.

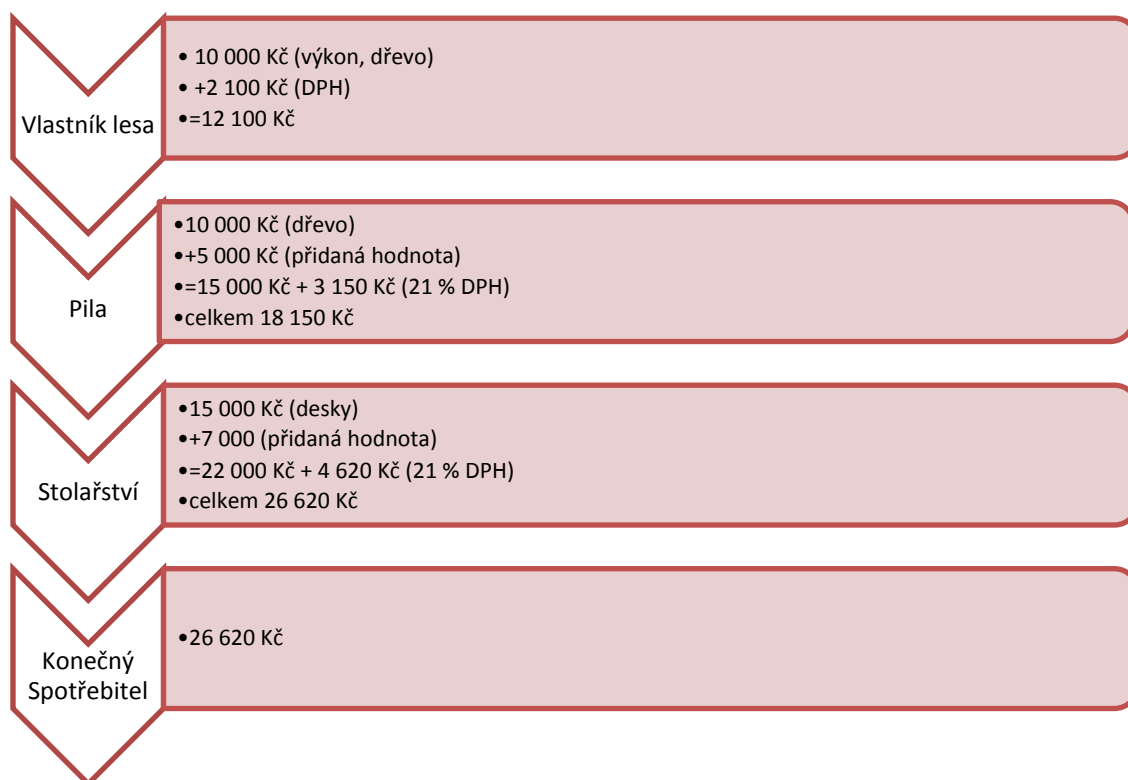
Poplatník v ČR má možnost uplatnění slevy na dani na poplatníka, manželku a dítě a to v absolutních částkách. Poplatník v USA má také možnost řady odpočtů a slev na vyživované osoby. Tyto odpočty jsou stanoveny v absolutních částkách, proto mají samozřejmě daleko větší účinek u nižších příjmů, než u vyšších. Navíc je v analýze ČR příjem navýšen o 34 % (zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem), základem daně je tedy superhrubá mzda, která svým způsobem zvyšuje daňové zatížení poplatníků. V USA se příjem fyzických osob daní i na úrovni států, některé státy tuto daň však nemají zavedenou vůbec. Pro účely této analýzy je příjem fyzické osoby zasazen do státu Washington, kde se státní daň z příjmů nevybírá.

4.6 Analýza DPH a daně z prodeje

„Daň z přidané hodnoty je revoluční vynález, který funguje ve více než 140 zemích světa, a zisky z jejího výběru tvoří více než dvacet procent celosvětových daňových příjmů. DPH podporuje růst úspor a odrazuje od zbytečného rozhazování, protože se platí jen z utracených peněz. U amerických konzervativců však vyvolává odpor například technická snadnost, s jakou může federální vláda sazbu daně zvýšit, a to, jak by vzrostla její moc na úkor jednotlivých států.“⁶⁸

⁶⁸ HUDEMA, Martin. Šedesát let daně, kterou Evropa miluje a USA nenávidí. Hospodářské noviny. 2014, č. 70. ISSN: 1213 - 7693

DPH a daň z prodeje fungují na podobném principu. Princip DPH tkví v odvedení daně pouze z rozdílu ceny mezi vstupem a výstupem. Daň se tedy odvádí pouze z toho, co je k ceně zboží přidáno. V případě plátce DPH, subjekt platí cenu včetně této daně a fakturuje zboží také včetně daně. Pak odvede rozdíl mezi obdrženou a zaplacenou daní. Daň z prodeje v USA je vybírána až v okamžiku prodeje výrobku a v řetězci prodeje se tedy objeví až na samotném konci. Jediný, kdo má povinnost odvádět daň je obchodník, který prodá výrobek konečnému spotřebiteli, nebo obchodník, který výrobek použije pro svoji vlastní spotřebu a pro účely daně z prodeje se vlastně stává on sám konečným spotřebitelem. Následující schémata demonstrují vliv DPH a prodejní daně na konečnou prodejní cenu.

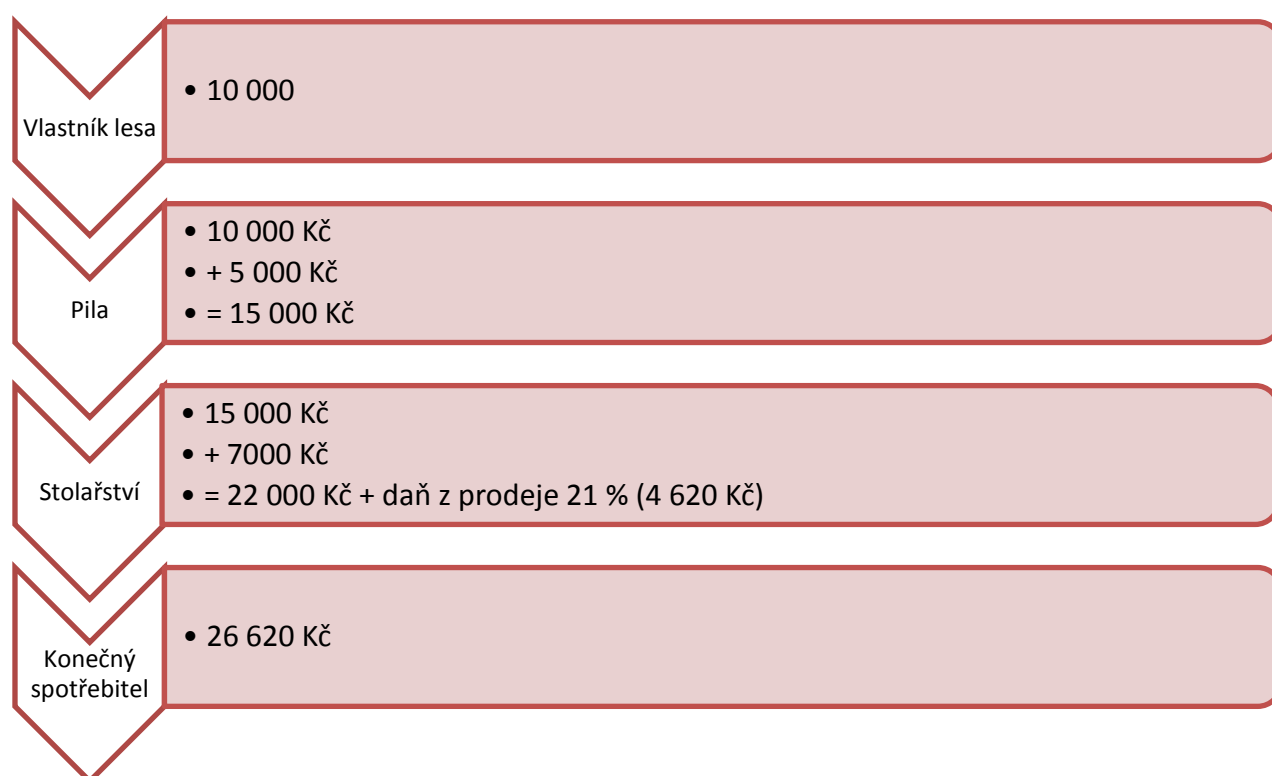


Obrázek 4.6.1: Vliv DPH na konečného spotřebitele⁶⁹

Nejlépe lze analyzovat dopady daně z přidané hodnoty a daně z prodeje na příkladu. Vlastník lesa, plátce DPH, vytěžil stromy, dřevo a svůj výkon ohodnotil na 10 000 Kč, toto dřevo musí danit sazbou DPH ve výši 21 %. Finančnímu úřadu odvede částku 2 100 Kč. Při prodeji vlastníkovu pily vydá fakturu na částku 12 100 Kč, což je částka včetně DPH. Vlastník pily přijme dřevo v částce 10 000 Kč, k tomuto dřevu si započítá i práci, kterou na něm odvedl, což znamená pořez a tuto přidanou hodnotu ohodnotí na 5 000 Kč. Jeho celkový výkon tedy dosahuje částky 15 000 Kč, k této hodnotě vypočte i DPH, která činí

⁶⁹ Zpracováno podle RANDOVÁ, Kateřina. Nepřímé daně A: přednášky. Ostrava, 2012

3 150 Kč. Jeho daň na vstupu byla 2 100 Kč, daň na výstupu 3 150 Kč, finančnímu úřadu tedy odvede rozdíl z těchto částek ve výši 1 050 Kč. Stolaři vydá fakturu včetně DPH na částku 18 150 Kč. Stolař toto dřevo zpracuje na nábytek, svou službu ohodnotí na 7 000 Kč, po připočtení vstupu – desek, je celková cena jeho služby v základu daně 22 000 Kč. K této částce připočte DPH, která činí 4 620 Kč. Jeho daň na vstupu činí 3 150 Kč, daň na výstupu 4 620 Kč, finančnímu úřadu odvede částku 1 470 Kč. Nábytek prodá konečnému spotřebiteli za 26 620 Kč. Spotřebitel nábytek koupí včetně DPH, jelikož je neplátce DPH nemá možnost odpočtu daně. Finanční úřad v tomto případě obdržel 4 620 Kč (2 100 + 1 050 + 1 470).



Obrázek 4.6.2: Vliv daně z prodeje na konečného spotřebitele⁷⁰

V případě daně z prodeje uplatňované v USA je použit totožný příklad. Vlastník lesa vytěžil stromy, dřevo a svůj výkon ohodnotil na 10 000 Kč, žádnou daň neodvádí ani nepřičítá. Vydá fakturu vlastníkově pily na 10 000 Kč. Vlastník pily přijme dřevo v částce 10 000 Kč, k tomuto dřevu si započítá i práci, kterou na něm odvedl, což znamená pořez a tuto přidanou hodnotu ohodnotí na 5 000 Kč. Zpracované dřevo prodá stolaři v částce 15 000 Kč, opět nefiguruje žádná daň. Stolař toto dřevo zpracuje na nábytek, svou službu ohodnotí na 7 000 Kč, po připočtení vstupu – desek, je celková cena jeho služby 22 000 Kč. Jelikož je stolař posledním obchodníkem v řetězci a nábytek bude prodávat konečnému

⁷⁰ vlastní zpracování

spotřebiteli, je povinen připočítat daň z prodeje a tuto daň odvést. Prodává konečnému spotřebiteli nábytek za 26 620 Kč, daň z prodeje činí 4 620 Kč. Aby bylo možné demonstrovat účinky obou daní, je pro účely této analýzy použita shodná sazba daně z přidané hodnoty a daně z prodeje ve výši 21 %. Je patrné, že finančnímu úřadu byla v obou případech odvedena shodná výše daně a to 4 620 Kč.

4.7 Analýza vybrané spotřební daně

Pro účely této diplomové práce byla zvolena analýza spotřební daně z minerálních olejů. Pro většinu běžných daňových poplatníků je prioritou otázka ceny motorového benzínu, proto byl z minerálních olejů pro tuto analýzu vybrán právě motorový benzín. Spotřební daně jsou na území USA vybírány jak na federální úrovni, tak na úrovni státní. Pro potřebné výpočty byl vybrán stát Washington. Cena benzínu se v USA a v České republice poměrně výrazně liší. Průměrná cena benzínu ve státě Washington činí k 11. dubnu 2014 \$ 3,738 za galon. Po převedení na litry a koruny (při směnném kurzu 19,776 Kč/USD) vychází, že občan USA zaplatí za jeden litr benzínu průměrně 19,53 Kč. Zatímco v České republice byla evidována průměrná spotřebitelská cena benzínu zjištěná podle ČSÚ 36,30 Kč za 1 litr. Následující tabulka uvádí výpočet daňového zatížení benzínu spotřební daní.

	USA	ČR
Průměrná cena motorového benzínu za litr	19,53 Kč	36,30 Kč
Sazba daně z prodeje a DPH	8,88 %	21 %
Cena po odpočtu daně z prodeje a DPH	17,8 Kč	30 Kč
Sazba daně spotřební	2,18 Kč	12,84 Kč
Ukazatel daň/cena	$\frac{2,18}{17,8}$	$\frac{12,84}{30}$
Výsledné zatížení průměrné ceny benzínu spotřební daní	12,25 %	42,8 %

Tabulka 4.7: Porovnání spotřební daně z minerálních olejů v ČR a USA⁷¹

⁷¹ vlastní zpracování

Daňová sazba benzínu v ČR je stanovena pevně ve výši 12,84 Kč za 1 litr. V USA je spotřební daň z benzínu odváděna jak na úrovni federální, tak na úrovni státní. Sazba daně na úrovni federální je stanovena na 18,4 centů za galon benzínu, sazba daně státní je ve Washingtonu 23,5 centů za galon. Po prostém součtu těchto sazeb je zjištěna konečná sazba spotřební daně, která činí 41,9 centů za galon benzínu. Po převedení této sazby na koruny a litry činí sazba spotřební daně v USA pouhé 2,18 Kč za litr benzínu. Pro stanovení daňového zatížení benzínu spotřební daní je brána v úvahu cena bez DPH v České republice a bez daně z prodeje v USA. Z analýzy vyšlo, že daňové zatížení benzínu v ČR je téměř čtyřikrát vyšší než v USA.

4.8 Aplikace Fullerovy metody

Fullerova metoda patří do vícekritériálního hodnocení variant. Ve své podstatě jde o bodovací metodu, která se užívá především v situacích, kdy existuje velký počet kritérií a pro zadavatele je obtížné tato kritéria řádně obodovat. Tato metoda bodovací postup značně zjednodušuje, protože v podstatě zadavateli stačí, když se dokáže rozhodnout právě mezi dvěma kritérii. Zadavatel tedy postupně prochází dvojice kritérií a rozhoduje o větší důležitosti jednoho kritéria z dvojice, přičemž každá dvojice projde rozhodovacím procesem zadavatele jednou. Důležitějšímu kritériu je vždy přidělen bod. Po sečtení bodů získá zadavatel váhy kritérií.

V pozici zadavatele vystupuje daňový poplatník, který se bude rozhodovat na základě svých subjektivních požadavků. Jako běžného daňového poplatníka ho tedy bude převážně zajímat, aby platil co nejnižší daně a aby proces placení daní byl co nejméně administrativně a časově náročný. Pro účely analýzy v této diplomové práci byla zvolena následující kritéria:

K1 – výše daňové kvóty

K2 – den daňové svobody

K3 – počet plateb

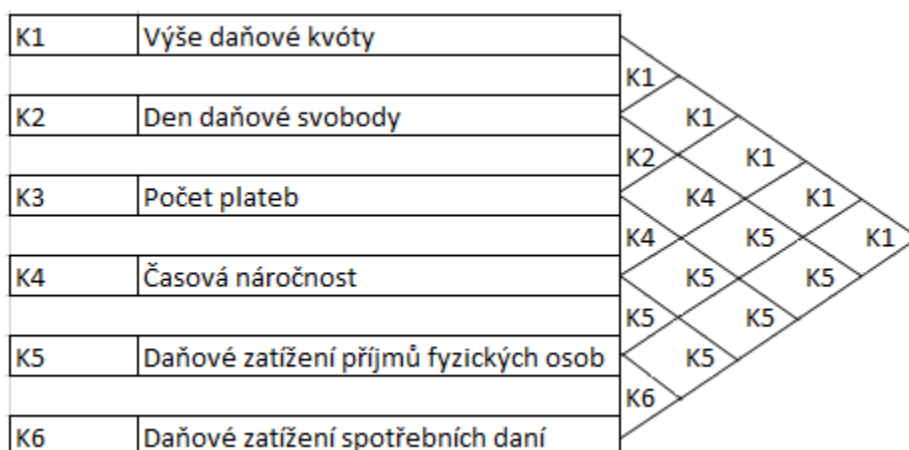
K4 – časová náročnost

K5 – daňové zatížení příjmů fyzických osob

K6 – daňové zatížení spotřební daní

Je požadováno, aby výše uvedená kritéria dosahovala minimálních hodnot. Rozhodování je prováděno na dvou variantách: Varianta A – daňový systém České republiky, Varianta B – daňový systém USA

Fullerova metoda se skládá z několika postupových bodů. Prvním bodem je párové srovnávání jednotlivých kritérií. Jednotlivá kritéria se subjektivně porovnávají vždy po dvou, přičemž dále v porovnávání pokračuje pouze kritérium, jemuž je hodnotitelem přiřazena větší váha. Výstupem je trojúhelník, ze kterého se dále počítá počet výběrů a na základě tohoto počtu je přiřazena kritériím váha.



Obrázek 4.8: Fullerův trojúhelník⁷²

Z rozhodovacího procesu daňového poplatníka vyšel výše uvedený Fullerův trojúhelník. Celkově lze konstatovat, že poplatník preferuje nízké daňové zatížení, což lze vysledovat především umístěním kritéria daňového zatížení příjmů fyzických osob a výše daňové kvóty na prvních dvou místech. Na třetím místě je časová náročnost. Daňový poplatník posuzuje stejně kritérium dne daňové svobody a daňové zatížení spotřebních daní. Na posledním místě se umístilo kritérium počtu plateb, které nebylo preferováno.

Z trojúhelníku je patrné, že kritérium daňového zatížení příjmů fyzických osob má největší počet výběrů. Tomuto kritériu bude přidělena největší váha. Na druhou stranu kritérium K3 (Počet plateb) nebylo vybráno ani jednou. Tato skutečnost je pro rozhodovací subjekt nevyhovující. I přes absenci výběru K3 je počet plateb důležitým kritériem. Z toho vyplývá, že váha se nesmí rovnat nule.

⁷² vlastní zpracování

Kritérium	Počet výběrů	Váha	Aktualizovaný počet výběrů	Aktualizovaná váha
K1	5	0,33	6	0,29
K2	1	0,07	2	0,10
K3	0	0,00	1	0,05
K4	2	0,13	3	0,14
K5	6	0,40	7	0,33
K6	1	0,07	2	0,10
Suma	15	1,00	21	1,00

Tabulka 4.8.1: Váha kritérií⁷³

Proto se musí aktualizovat počet výběrů tak, že se k původnímu počtu přičte jednička. Pro aktualizovaný výběr se opět vypočte váha. Váha je spočtena jako podíl počtu výběru samotného kritéria k celkovému počtu všech výběrů. Z tabulky je patrná největší váha u kritéria K5 a nejmenší váha kritéria K3. Na základě konkrétních hodnot zjištěných při dílčích analýzách je vytvořena kritériální matice:

Kritérium	K1	K2	K3	K4	K5	K6
Měrná jednotka	%	den	počet	hod.	%	%
Varianta A	35,5	162	8	413	17,55	42,8
Varianta B	24,3	145	11	175	18,65	12,25

Tabulka 4.8.2: Kritériální matice⁷⁴

Ve výchozí materiální matici jsou pouze minimalizační kritéria, což je pro účely této metody nevýhodné. Všechny tyto hodnoty musíme převést na maximalizační. To se provádí tak, že se určí nejhorší hodnota (představena největším číslem), od které se odečtou ostatní kritériální hodnoty dané varianty. Minimalizační kritéria se tím převedou na hodnocení, o kolik jsou jednotlivé varianty lepší či horší, tzv. maximalizační kritérium. Výstupem úprav všech kritérií je upravená kritériální matice:

Kritérium	K1	K2	K3	K4	K5	K6
Měrná jednotka	%	den	počet	hod.	%	%
Varianta A	0	0	3	0	1,1	0
Varianta B	11,2	17	0	238	0	30,55

Tabulka 4.8.3: Upravená kritériální matice⁷⁵

⁷³ vlastní zpracování

⁷⁴ vlastní zpracování

⁷⁵ vlastní zpracování

Z této matice se stanoví hodnoty ideální varianty H_j , která představuje nejvyšší hodnoty a D_j , která představuje nejnižší hodnoty. Konkrétně se matice ideálních hodnot skládá z $H_j = (11,2;17,3;238;1,1;30,55)$ a matice nejnižších hodnot z $D_j = (0;0;0;0;0)$.

Dalším krokem je vytvoření normalizované matice. Pro účely vytvoření této normalizované kritériální matice se využívá transformační vzorec dle Zmeškala

$x_{ij} = \frac{y_{ij} - D_j}{H_j - D_j}$. Takto vypočtené hodnoty vyjadřují hodnoty užitku dané varianty dle určitého

kritéria. Pro konečný výpočet je použit vzorec $u(a_i) = \sum_{j=1}^k v_j * r_{ij}$. Varianta, která dosáhne maximální hodnoty funkce užitku je nejlepší.

Kritérium	K1	K2	K3	K4	K5	K6	$u(a_i)$
Varianta A	0,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00	0,38
Varianta B	1,00	1,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,62

Tabulka 4.8.4: Normalizovaná kritériální matice⁷⁶

V následující tabulce je znázorněno pořadí jednotlivých variant. Pořadí je určeno na základě procentuálního vyjádření užitku - $u(a_i)$.

Pořadí	Varianta	Užitek
1	B	61,90%
2	A	38,10%

Tabulka 4.8.5: Konečné pořadí⁷⁷

Z konečného pořadí je patrné, že jako nejlepší varianta se pro zadavatele, který preferuje nízké zdanění a celkovou jednoduchost daňového systému, jeví varianta B, což je daňový systém USA. Nelze však opomenout, že výsledky analýzy jsou postaveny na subjektivním rozhodovacím procesu. Nicméně, ke 100 %, což je ideální daňový systém pro zadavatele, chybí i USA téměř 40 %. Aby se pořadí změnilo, musela by Česká republika předčit USA v některých z těchto faktorů: daňová kvóta, den daňové svobody, časová náročnost či zatížení spotřebními daněmi.

⁷⁶ vlastní zpracování

⁷⁷ vlastní zpracování

4.9 Koncepce daňového systému České republiky

Při sestavování navrhovaného modelu daňového systému České republiky je vhodné se inspirovat z pozitivních, ale i negativních znaků příslušných daní v daňovém systému USA. Jak vyplývá z celkové analýzy daňového systému, Česká republika má ve svém daňovém systému jisté nedostatky, které by bylo vhodné odstranit. Cílem této podkapitoly je navrhnout doporučení, která by se dala aplikovat na daňový systém České republiky. Tato navržená opatření by měla vést k zefektivnění a přiblížení se ke světovým daňovým trendům. Stávající daňový systém ČR mnohým lidem může vyhovovat, avšak státní dluhy neustále rostou a situace volá po razantním řešení.

Problematickou oblastí českého daňového systému je jistě daň z příjmů. Nový koncept daně z příjmů fyzických osob by měl spočívat zejména ve zrušení superhrubé mzdy a zavedení daňové progresse. Daňové sazby by bylo možné nastavit tak, aby příliš nezatěžovaly poplatníka, ale aby došlo k získání dalších dodatečných prostředků, zejména z vyššího zdanění vyšších příjmů. Daňové sazby by mohly být nastaveny ve výši 14 %, 22 % a 28 %, základem daně by byl hrubý příjem. Příjmy by byly podle výše tedy rozděleny do tří daňových pásem. Následující tabulka uvádí návrh progresivní sazby daně:

Základ daně v Kč	Sazba daně
Do 102 000	14 %
Od 102 001 do 1 507 500	14 280 + 22 % z částky nad 102 000 Kč
Nad 1 507 500	323 490 + 28 % z částky nad 1 507 500 Kč

Tabulka 4.9: Návrh nových daňových sazeb daně z příjmů fyzických osob v ČR⁷⁸

Výpočty daňových povinností dle stávajících pravidel a dle nových pravidel jsou pro srovnání uvedeny v příloze číslo 16.

Nemožnost uplatnění slev na manželku a děti při použití paušálních výdajů, lze hodnotit jako ne zrovna vydařené opatření. Vhodnější by bylo zkrácení těchto paušálních výdajů, vyjma příjmů ze zemědělské činnosti, lesního a vodního hospodářství a nájmu majetku, ale určitě by se měla zachovat sleva na manželku a daňové zvýhodnění na dítě. Je zřejmé, že na tomto opatření nejvíce utrpěly rodiny s dětmi, které by měl stát naopak podporovat. Na druhou stranu by mělo dojít k celkovému zpřísnění využívání paušálních výdajů pomocí výše zmiňovaného snížení o 5 až 10 % a především také pomocí jejich omezení do určité výše ročního příjmu. Navržené změny uvádí následující tabulka:

⁷⁸ vlastní zpracování

Druh činnosti	Výše paušálních výdajů v %	Omezení
Zemědělská činnost, lesní a vodní hospodářství	80 %	1 600 000 Kč
Živnostenské podnikání řemeslné	70 %	1 400 000 Kč
Živnostenské podnikání jiné než řemeslné	50 %	1 000 000 Kč
Jiné podnikání než zemědělská činnost, lesní vodní hospodářství a živnostenské podnikání	35 %	700 000 Kč
Nájem majetku zařazeného v obchodním majetku	30 %	600 000 Kč

Tabulka 4.9.2: Návrh paušálních výdajů⁷⁹

V době vysoké nezaměstnanosti by měl stát také vytvářet podmínky pro zvýšenou mobilitu občanů, kteří by měli být motivováni ke stěhování se za prací. Toto chování by stát mohl podporovat tak, že by si náklady spojené se stěhováním za prací nad 80 km mohli poplatníci odečíst od svých příjmů. Způsobem, jak pomoci získat pracovní místo absolventům či lidem nad 50 let, by mohlo být zavedení daňových úlev pro zaměstnavatele, zejména snížení příspěvků pojistného na sociální zabezpečení.

Společně s progresivní sazbou daně by mělo být obnoveno i společné zdanění manželů, které je například v USA výrazně daňově zvýhodňováno. Také by měla být zavedena sleva na poplatníka pro občany, kteří pobírají starobní důchod a zároveň si přivydělávají. Zde by však mělo dojít k omezení příjmů, ze kterých lze slevu ve výši 24 840 Kč odečíst. Poplatník, starobní důchodce, který si ročně maximálně vydělá dvanáctinásobek minimální mzdy, si bude moci uplatnit tuto slevu na poplatníka. Tím by došlo jak ke zvýhodnění starobních důchodců, tak i k získání dalšího pracovního místa, protože lze předpokládat, že většina těchto důchodců by dala přednost práci na částečný úvazek.

Opatřením v oblasti daně z příjmů právnických osob by mohlo být zavedení minimálního odvodu daně i ze ztráty. Finanční úřady by měly dlouhodobě ztrátovým subjektům věnovat zvýšenou pozornost.

⁷⁹ vlastní zpracování

Ke zlepšení situace ČR by jistě přispělo i započtení příjmů z tzv. šedé ekonomiky, jejíž roční obrát v Česku dosahuje 500 miliard Kč, jde ale pouze o odhad.⁸⁰ K omezení šedé ekonomiky lze navrhnout snížení limitu hotovostních plateb na 50 000 Kč jednomu subjektu za jeden měsíc. Tak jak doposud vyjmenovat případy, kdy by mohl být limit překročen. Zavést registrační pokladny, které by bylo vhodné elektronicky propojit se státní správou. Toto zavedení provést od určité výše příjmů a menším provozovnám na nákup pokladen poskytnout bezúročný úvěr z Českomoravské záruční a rozvojové banky nebo poskytnout určitou formu dotace ve výši 50 % až 70 % ceny.

Společně se zavedením registračních pokladen by mohla být zřízena účtenková loterie, která například běží na Slovensku, Tchaj-wanu či Maltě. Princip této loterie je jednoduchý. Zúčastnit se ji může každý, kdo si zaregistruje svou účtenku za nákup vydanou registrační pokladnou. Registrace by měla probíhat přes internet či mobilní aplikace a rozhodně by měla být bezplatná.

Jak už bylo řečeno, OECD České republice doporučuje zvýšit daň z nemovitých věcí a také navázat tuto daň na tržní hodnotu nemovitosti. Zvýšení sazby daně z nemovitých věcí by jistě bylo pro státní rozpočet prospěšné, těžko ale říci, jak by tuto změnu přivítali daňoví poplatníci, jejichž zdanění práce je v České republice opravdu výrazné. Možností by bylo odlišné stanovení místního koeficientu pro podnikatele a pro občany nepodnikatele. Společně se zvýšením daně z nemovitých věcí by mohlo dojít například ke snížení poplatků za komunální odpad.

Stále více je v EU slyšet o zavedení daně z majetku. „Říjnová zpráva o stavu rozpočtů ve světě z dílny Mezinárodního měnového fondu odhaduje, že aby se schodky rozpočtů zemí eurozóny vrátily na úroveň roku 2007 (tedy předkrizovou), vyžádalo by si to jednorázovou desetiprocentní daň z kladné hodnoty majetku všech domácností. Což znamená, že by se netýkala pouze těch bohatších, ale kromě lidí středního věku zatížených dluhy naprosto všech.“⁸¹ Mimo jiné si Evropa vyzkoušela daň z majetku po první i druhé světové válce, v USA je daň z majetku zavedená naprosto běžně. Otázkou je, jak vhodně zavést daň z majetku v ČR, aby zbytečně neúměrně nezatěžovala daňové poplatníky. „Daň z majetku se může dostat do reality stejně jako kdysi daň z příjmů. Ta se mimochodem měla týkat,

⁸⁰ Pozor, přichází berňák. Hospodářské noviny ze dne 23.10.2013.

⁸¹ Pozor, přichází berňák. Hospodářské noviny ze dne 23.10.2013

alespoň podle toho, jak si to v roce 1913 představoval prezident Woodrow Wilson, jen 1 % obyvatel. A vidíte, jak ji dnes platíme, bez toho, že by nám to přišlo zvláštní, takřka všichni.“⁸²

Nepřímé daně patří mezi stěžejní daňový příjem do státního rozpočtu. V případě DPH se chystají pro rok 2015 opět další změny týkající se dokonce počtu sazeb, kdy se stávající dvě sazby mají rozšířit na tři. V tomto kroku lze však spatřit další odklon od cílů EU, která již mnoho let navrhuje sjednocení pomocí jedné sazby DPH, omezení výjimek a dokonce uvažuje i o zavedení přímé platby části DPH do rozpočtu unie. Lze se obávat, že zavedení další sazby, která s sebou přinese i řadu výjimek, usnadní možnosti podvodů. Jako optimálnější možnost se proto jeví uposlechnout cílů EU, zavést jednotnou sazbu, ale přidat osvobození na určité druhy komodit, jako jsou například léky, některé druhy potravin a knihy.

Zajímavý druh osvobození ve formě daňových prázdnin mají zavedený v USA u daně z prodeje. Tyto daňové prázdniny bývají účelově zavedené například před začátkem školního roku nebo v období hurikánů. V podmínkách České republiky by mohla být zavedená obdobná daňová úleva od DPH na školní potřeby před začátkem školního roku. Tato daňová úleva by mohla trvat po vzoru USA tři dny před skončením hlavních prázdnin, kdy by rodiče mohly vybavovat své děti školními potřebami zakoupenými bez DPH. Takto dojde ke zmírnění tlaku na spotřebitele vyvolanou DPH. Jde tedy především o podporu rodin s dětmi. Tato daňová úleva by se také mohla zavádět v období po záplavách, kdy by lidé ze záplavových oblastí dostali od státu možnost nakupovat vše nutné k obnově a opravě svých domovů bez DPH.

Naopak ke zvýšení daňového příjmu z DPH by mohlo přispět zrušení možnosti odpočtu DPH při koupi luxusních osobních automobilů v hodnotě nad 750 000 Kč. Jako důvod upření tohoto odpočtu je možné uvést vysokou cenu, za kterou si plátce DPH obvykle kupuje značku automobilu a určitou prestiž, která však obvykle k podnikatelské činnosti není nezbytně nutná. Další možností by mohlo být snížení odpočtů DPH na vstupu na 90 % až 80 % subjektům, kteří převádí své zisky ke zdanění do daňových rájů.

Další nepřímou daní, jejíž koncepci by bylo možné upravit, je beze sporu analyzovaná spotřební daň z minerálních olejů. Jak z analýzy vyplývá, benzín je v ČR zatížen vysokou daní. Kdyby došlo ke snížení této daně, benzín by se stal levnějším. Toto zvýšení dostupnosti

⁸² Pozor, přichází bernák. Hospodářské noviny ze dne 23.10.2013

benzínu by mohlo ovlivnit chování zahraničních spotřebitelů, kteří by mohli díky výhodnějším cenám nakupovat pohonné hmoty v ČR.

Daně a poplatky tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu. Za rok 2013 to bylo 84,5 % v celkové částce 922 404 milionů Kč. Vzhledem k důležitosti daní je nezbytné věnovat pozornost správné konstrukci daňových zákonů, jejich dodržování a správné aplikaci. Neméně důležité je zajistit kontrolu jejich výpočtu a hlavně jejich odvody na účty finančních správ. Na druhé straně je nutné těmito prostředky efektivně hospodařit, zamezit jejich plýtvání a jejich rozkrádání. Řada daňových zákonů je vlivem častých novel a doplňků značně nepřehledná a složitá. Je nezbytné provést jejich rekodifikaci (nové zákony) a snížit počet výjimek na minimum.

4. Závěr

Cílem této diplomové práce bylo popsání a analýza daňových systémů České republiky a Spojených států amerických. Také sestavení konceptu daňového systému České republiky s využitím nových poznatků z amerického daňového systému. Lze konstatovat, že cíle diplomové práce byly naplněny.

V prvních dvou částech této diplomové byly popsány daňové systémy České republiky a Spojených států amerických. Je patrné, že daňový systém České republiky a daňový systém Spojených států amerických jsou velmi rozdílné. USA se vyznačuje velmi nízkým daňovým zatížením, daně však nejsou ve všech amerických státech jednotné. Některé americké státy, například Wyoming, Nevada, Florida nebo Washington se považují dokonce za daňové ráje. Daňová soustava USA je založena, stejně jako daňová soustava České republiky, na rozdělení na přímé a nepřímé daně. Na rozdíl od České republiky a zemí EU není v USA zavedena DPH. Většina daní je současně zdrojem federálního i státního rozpočtu. Míra zdanění je v jednotlivých státech velmi odlišná. Daňový systém České republiky je podobný systémům většiny vyspělých zemí, zejména evropských.

Ve čtvrté kapitole byla provedena analýza obou daňových systémů, která spočívala především ve srovnání vybraných mezinárodních ukazatelů. Po účely této diplomové práce byly vybrány tyto ukazatele: daňová kvóta, struktura daňového mixu, den daňové svobody a celková náročnost jednotlivých daňových systémů. Daňové systémy byly dále vyhodnoceny z hlediska daňového zatížení poplatníků a byla provedena analýza za pomoci metody vícekritériálního hodnocení variant.

Z analýzy je patrné, že USA Českou republiku předčily v ukazateli daňové kvóty, dne daňové svobody, časové náročnosti. Česká republika předčila USA v ukazateli počtu daňových plateb. Při srovnání daňového zatížení daně z příjmů fyzických osob lze dojít k závěru, že v USA jsou zvýhodňováni především poplatníci s nižšími příjmy a také poplatníci, kteří plní vyživovací povinnost. Největší rozdíly přitom pocházejí především z odlišnosti zdanění. V USA je používána progresivní daňová sazba, kdežto v České republice je využívána sazba konstantní. Při provádění analýzy daně z příjmů fyzických osob bylo pro dosažení srovnatelných výsledků využito ukazatele průměrné mzdy v paritě kupní síly.

Dále byla provedena analýza daní z příjmů právnických osob, spotřební daně z minerálních olejů a analýza principu zdaňování DPH a daně z prodeje. Tato kapitola byla uzavřena návrhem změn daňového systému České republiky.

Seznam použité literatury

a) Knižní publikace

- [1] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006, 279 s. ISBN 80-735-7205-2.
- [2] LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
- [3] MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014*. 23. vyd. Praha : GRADA Publishing, 2014. 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9.
- [4] RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2007, 385 s. Beckova edice právo a hospodářství. ISBN 978-80-7179-563-6.
- [5] ROSEN, Harvey S. *Public finance*. 6th ed. Boston: Irwin, 2002, xxxii, 570 p. ISBN 00-723-7405-5.
- [6] RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*, Olomouc: Anag, 2005-, sv. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-724-9.
- [7] SHOME, Parthasarathi. *Tax policy handbook*. Washington, D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Dept., International Monetary Fund, 1995, 318 s. ISBN 15-577-5490-X
- [8] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s.;ISBN 978-80-7201-925-0.
- [9] ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [10] TYSON ERIC, Margaret Atkins Munro. *Taxes 2009 for dummies*. 2000, ed.-. Hoboken, NJ: Wiley Pub, 2009. ISBN 978-047-0249-512.
- [11] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2.

- [12] ZMEŠKAL, Zdeněk, Tomáš TICHÝ a Jana HANČLOVÁ. *Finanční modely*. 1. vyd. Ostrava: Vysoká škola báňská - Technická univerzita, Ekonomická fakulta, 2002, 204 s. ISBN 80-248-0182-5.

b) Články v odborném periodiku

- [13] HUDEMA, Martin. *Šedesát let daně, kterou Evropa miluje a USA nenávidí*. Hospodářské noviny. 2014, č. 70. ISSN: 1213 - 7693.
- [14] Pozor, přichází bernák. Hospodářské noviny. 2013, z 23.10.213.
- [15] RANDOVÁ, Kateřina. *Nepřímé daně A: přednášky*. Ostrava, 2012.

c) Elektronické dokumenty

- [16] BĚHOUNEK, Pavel. *Daň z nabytých nemovitých věcí*. In: DU.CZ [online]. 2014 [cit. 2014-04-15]. Dostupné z: www.du.cz/33/dan-z-nabyti-nemovitych-veci-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Euj0g2OhTzXQzr9NY-24whM/?query=Da%F2+z+nabyt%FDch+nemovit%FDch+v%ECc%ED&serp=1
- [17] ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA: *Kurzy devizového trhu*. 2013 [cit. 2013-12-31]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/cs/financi_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp
- [18] Daň z nemovitostí u nás a v Evropě: *Porovnání právní úpravy a daňových výnosů* [online]. 1999 [cit. 2014-03-09]. Deník Veřejné správy. Dostupné z: <http://denik.obce.cz/clanek.asp?id=9712>
- [19] Den daňové svobody. In: DDS: Den daňové svobody [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://dendanovesvobody.cz/>
- [20] DEPARTMENT OF REVENUE WASHINGTON STATE: [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://dor.wa.gov/content/AboutUs/default.aspx>
- [21] DĚRGEL, Martin. *Daňové změny po 1. lednu 2013*. In: DU.CZ [online]. 2013 [cit. 2.3.2014]. Dostupné z: <http://www.du.cz/33/danove-zmeny-po-1-lednu-2013-uniqueidmRRWSbk196EZy9EEhbhYd3b4o1CU6Yea4UxZyBfdGv8/?query=Ing.+Martin+D%ECrgel+%E8l%E1nek+da%F2ov%E9+zm%ECny+po+1.+lednu+2013&serp=1>

- [22] DĚRGEL, Martin. *Změny zákona o daních z příjmů od roku 2014*. In: DU.CZ [online]. 2014 [cit. 2014-04-15]. Dostupné z: http://www.du.cz/33/zmeny-zakona-o-danich-z-prijmu-od-roku-2014-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EmDeAj0kT6QFDJ8Ncoxcj02KsX2IQMJG_w/?query=Zm%ECny+z%E1kona+o+dan%EDch+z+p%F8%EDjm%F9+od+roku+2014&serp=1
- [23] ENGELMANNOVÁ, Věra. *Daň z nabytí nemovitých věcí*. In: DU.CZ [online]. 2014 [cit. 2014-04-15]. Dostupné z: http://www.du.cz/33/dan-z-nabyti-nemovitych-veci-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EkpKEUF0Xmtjm_LqTiGD5gxPpA5B5rrwHw/?query=da%F2+z+nabyt%ED+nemovit%FDch+v%ECc%ED&serp=1
- [24] ERNST&YOUNG. *Worldwide personal tax guide: Income tax, social security and immigration 2013-2014* [online]. 2013 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2013-2014/\\$FILE/2013-2014%20Worldwide%20personal%20tax%20guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2013-2014/$FILE/2013-2014%20Worldwide%20personal%20tax%20guide.pdf)
- [25] Federal Soda Tax Weighed. In: LIVESCIENCE [online]. 2009 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.livescience.com/3583-federal-soda-tax-weighted.html>
- [26] Government-Imposed Taxes on Air Transportation. In: Airlines for America: We Connect the World [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.airlines.org/Pages/Government-Imposed-Taxes-on-Air-Transportation.aspx>
- [27] HORÁKOVÁ, Markéta. *Majetkové daně v Evropské unii*. Ostrava, 2012. Bakalářská práce. Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví.
- [28] CHRENKO, Petr. *Studie PwC a Světové banky: Jak se platí daně*. In: PricewaterhouseCoopers [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/tiskove-zpravy-2011/jak-se-plati-dane-studie-pwc-a-svetove-banky.jhtml>
- [29] INTERNAL REVENUE SERVICE: *Residency Under U.S. Tax Law*. [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/Introduction-to-Residency-Under-U.S.-Tax-Law>

- [30] INTERNAL REVENUE SERVICE: Tax statistics.[online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.irs.gov/uac/Tax-Stats-2>
- [31] INTERNAL MONETARY FUND: [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.imf.org/external/index.htm>
- [32] INSTITUTE ON TAXATION AND ECONOMIC POLICY: The ITEP Guide to Fair State and Local Taxes: Chapter 3: Sales and Excise Taxes. [online]. 2014 [cit. 2014-03-10]. Dostupné z: <http://www.itepnet.org/pdf/guide3.pdf>
- [33] INSTITUTE ON TAXATION AND ECONOMIC POLICY: The ITEP Guide to Fair State and Local Taxes: Chapter 4: Property Taxes. [online]. 2014 [cit. 2014-03-10]. Dostupné z: <http://www.itepnet.org/pdf/guide4.pdf>
- [34] INSTITUTE ON TAXATION AND ECONOMIC POLICY: The ITEP Guide to Fair State and Local Taxes: Chapter 5: Personal Income Taxes. [online]. 2014 [cit. 2014-03-10]. Dostupné z: <http://www.itepnet.org/pdf/guide5.pdf>
- [35] INSTITUTE ON TAXATION AND ECONOMIC POLICY: The ITEP Guide to Fair State and Local Taxes: Chapter 6: Corporate Income Taxes. [online]. 2014 [cit. 2014-03-10]. Dostupné z: <http://www.itepnet.org/pdf/guide6.pdf>
- [36] KEEN, Juddy. *States look to tax guns, ammo*. In: USA TODAY [online]. 2013 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.usatoday.com/story/news/nation/2013/04/07/gun-taxes-owners-second-amendment/2049363/>
- [37] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR: *Jedno inkasní místo pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM)*. [online]. 2010 [cit. 2014-04-15]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/jedno-inkasni-misto/zakladni-informace>
- [38] MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ ČESKÉ REPUBLIKY: *Ekonomická charakteristika země*. [online]. 2014 [cit. 2014-04-16]. Dostupné z: http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/severni_amerika/usa/ekonomika/ekonomicka_charakteristika_zeme.html
- [39] MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ ČESKÉ REPUBLIKY: *Vnitropolitická charakteristika USA* [online]. 2014 [cit. 2014-04-16]. Dostupné z: http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/severni_amerika/usa/politika/vnitropoliticka_charakteristika.html

- [40] NERUDO VÁ, Danuše. *Daňový systém USA - 1. část*. Daně a právo v praxi. 2009.sv.XIV, č. 9, s. 41-44. ISSN 1211-7293. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d6810v9498-danovy-system-usa-1-cast/>
- [41] NERUDO VÁ, Danuše. *Daňový systém USA - 2. část*. Daně a právo v praxi. 2009.sv.XIV, č. 10, s. 29-33. ISSN 1211-7293. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d7000v9939-danovy-system-usa-2-cast/>
- [42] OECD: Better policies for better lives [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/>
- [43] PILAŘOVÁ, Ivana. *Daň z příjmů od 1.1.2014*. In: DU.CZ [online]. 2014 [cit. 2014-04-15]. Dostupné z: http://www.du.cz/33/dan-z-prijmu-od-1-1-2014-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EvNpbH_UITMiIMOK84pJnkc/?query=Da%F2+z+p%F8%EDjm%F9+od+1.1.2014&serp=1
- [44] POSLANEKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY: *Rozpuštění Poslanecké sněmovny*. [online]. 2013 [cit. 2014-04-15]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/cms.sqw?z=5827>
- [45] PRICEWATERHOUSECOOPERS: *Paying taxes 2014*. [online]. 2013 [cit. 2013-12-31]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>
- [46] Spojené státy americké: Finanční a daňový sektor. BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a export [online]. 2014 [cit. 2014-04-16]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/spojene-staty-americke-financni-a-danovy-sektor-18549.html>
- [47] Tax Brackets. In: Bankrate [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.bankrate.com/finance/taxes/tax-brackets.aspx>
- [48] TAX FOUNDATION [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://taxfoundation.org/>

- [49] TAXES ABOUT: Tax Planning: U.S. [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://taxes.about.com/>
- [50] What Are the Most Bizarre Luxury Taxes?. In: LIVESCIENCE [online]. 2012 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.livescience.com/32695-what-are-the-most-bizarre-luxury-taxes.html>
- [51] World Bank Indicators - Czech Republic. In: Trading Economics [online]. 2014 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.tradingeconomics.com/czech-republic/time-to-prepare-and-pay-taxes-hours-wb-data.html>

d) Legislativa

Zákony České republiky:

- [52] Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku. In: 1993. Dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1993ps/tisky/t0608_01.htm
- [53] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírka zákonů České republiky. 2004.
- [54] Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírka zákonů České republiky. 2007.
- [55] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírka zákonů České republiky. 2009.
- [56] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírka zákonů České republiky. 2003.
- [57] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírka zákonů České republiky. 1992.
- [58] Zákon ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírka zákonů České republiky. 1992.

Zákony Spojených států amerických:

- [59] Spojené státy americké. Internal Revenue Code. In: Internal Revenue Code. Dostupné z: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>

Seznam zkratek

¢	cent
€	euro
AGW PPP	ukazatel průměrné mzdy v paritě kupní síly
AMT	alternativní minimální daň
CO ₂	oxid uhličitý
ČR	Česká republika
ČSU	Český statistický úřad
D.C.	District of Columbia
DDS	den daňové svobody
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmů právnických osob
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
GJ	Giga Joule
GP	General Partnership
HDP	hrubý domácí produkt
Inc.	Corporation
IRC	Internal Revenue Code
IRS	Internal Revenue Service
JIM	jedno inkasní místo
LLC	Limited Liability Company
LLP	Limited Liability Partnership
LPG	zkapalněný topný plyn


MMF	Mezinárodní měnový fond
MWH	Mega Watt hodina
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
PO	právnícká osoba
PwC	PricewaterhouseCoopers
REITS	nemovitostní investiční fondy
RICS	regulované investiční společnosti
SBTCI	State Business Tax Climate Index
SRN	Spolková republika Německo
USA	Spojené státy americké
USD	americký dolar
ZDP	zákon o dani z příjmů
ZTP/P	zvlášť těžké postižení/průvodce

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25. dubna 2014



Markéta Horáková

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Základní teoretické aspekty

Příloha č. 2 – Vybraná nová daňová terminologie

Příloha č. 3 – Nezdánitelné části základu daně a odčitatelné položky (DPFO)

Příloha č. 4 – Slevy a daňové zvýhodnění (DPFO)

Příloha č. 5 – Zálohy DPFO

Příloha č. 6 – Daň z příjmů právnických osob v ČR

Příloha č. 7 – Majetkové daně v ČR

Příloha č. 8 – Správa daní v ČR

Příloha č. 9 – Daňové určení a správa daní v USA

Příloha č. 10 – Výpočet daně z příjmů fyzických osob USA

Příloha č. 11 – Daň z příjmů právnických osob a daň z kapitálových zisků

Příloha č. 12 – Lékařská daň (Medicare Tax)

Příloha č. 13 – Majetkové daně v USA

Příloha č. 14 – Smlouva o zamezení dvojího zdanění

Příloha č. 15 – Analýza daně z příjmů právnických osob

Příloha č. 16 – Výpočet daňové povinnosti dle návrhu